

---

*International Ethics Standards Board for Accountants®*

---

Międzynarodowy kodeks etyki  
zawodowych księgowych  
(w tym Międzynarodowe  
standardy niezależności)

**IESBA**

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®

Niniejszy dokument został opracowany i zatwierdzony przez International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®).

IESBA jest międzynarodową niezależną radą ustanawiającą standardy. Jej celem jest służenie interesowi publicznemu przez ustanawianie wysokiej jakości norm etycznych dla zawodowych księgowych na całym świecie oraz ujednolicanie międzynarodowych i krajowych standardów, w tym wymogów dotyczących niezależności audytora przez opracowanie obszernego *Kodeksu etyki zawodowych księgowych*™ (w tym *Międzynarodowych standardów niezależności*™) (Kodeks).

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

Prawa autorskie © kwiecień 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zgód, patrz strona 199.

## Zmiany treści dotychczasowego Kodeksu z 2016 r.

Tekst niniejszego dokumentu zastępuje 2016 IESBA Handbook, *Kodeks etyki zawodowych księgowych*, zaktualizowany przez:

- Oświadczenie NOCLAR – *Responding to Non-Compliance with Laws and Regulations*;
- *Dokument zamykający – Changes to the Code Addressing the Long Association of Personnel with an Audit or Assurance Client*; oraz
- *Dokument zamykający – Changes to Part C of the Code Addressing Preparation and Presentation of Information and Pressure to Breach the Fundamental Principles*.

### Przegląd zmian

Niniejszy Kodeks zawiera:

- rozszerzenia strukturalne i redakcyjne opracowane zgodnie ze Strukturą projektu Kodeksu;
- zmiany w postanowieniach Kodeksu dotyczące zabezpieczeń, opracowane zgodnie z projektem Zabezpieczeń;
- zmiany wyjaśniające zastosowanie postanowień Części C dotychczasowego Kodeksu dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, opracowane zgodnie z projektem Zastosowanie (paragrafy R120.4, R300.5 oraz 300.5 A1); oraz
- nowe zastosowanie materiału odnoszące się do zawodowego sceptycyzmu i zawodowego osądu, opracowanego zgodnie z projektem (krótkookresowym) Zawodowy Sceptycyzm (paragrafy 120.5 A1, 120.5 A2, 120.5 A3, 120.13 A1 i 120.13 A2).

### Daty wejścia w życie

*Przebudowany Kodeks*

- części 1, 2 i 3 przebudowanego Kodeksu będą stosowane od 15 czerwca 2019 r.;
- część 4A odnosząca się do niezależności dla zleceń badania i przeglądu będzie stosowana do badań i przeglądów sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 czerwca 2019 r. i później;
- część 4B odnosząca się do niezależności dla zleceń atestacyjnych w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia obejmującego okresy, będzie stosowana do okresów rozpoczynających się 15 czerwca 2019 r. i później; w pozostałych przypadkach będzie stosowana od 15 czerwca 2019 r.

Wcześniejsze zastosowanie jest dozwolone.

*Postanowienia Długotrwałej Współpracy*

Data stosowania zmienionych postanowień dotyczących długotrwałej współpracy, które IESBA wydała w styczniu 2017 r. jako "dokument zamykający" zgodnie z poprzednimi konwencjami strukturalną i redakcyjną jest następująca (po zmianie):

- (a) Z zastrzeżeniem przejściowego postanowienia w (c) poniżej, paragrafy od 290.148 do 290.168 stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2018 r. i później.
- (b) Dla zleceń atestacyjnych obejmujących okresy sprawozdawcze, paragrafy od 291.137 do 291.141 będą stosowane za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2018 r. i później; w pozostałych przypadkach będą stosowane od 15 grudnia 2018 r.
- (c) Paragraf 290.163 obowiązuje tylko w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się przed 15 grudnia 2023 r. Ułatwi to przejście przez wymagany okres karencji pięciu kolejnych lat partnerom odpowiedzialnym za zlecenie w tych systemach prawnych, gdzie

organ ustawodawczy lub regulacyjny (albo organizacja uprawniona lub uznana przez taki organ ustawodawczy lub regulacyjny) ustalił okres karencji krótszy niż pięć kolejnych lat.

Data stosowania przebudowanego Kodeksu nie uchyla daty stosowania poprawionych postanowień Długotrwałej Współpracy w dotychczasowych Rozdziałach 290 i 291.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## SPIS TREŚCI

---

	Strona
PRZEWODNIK PO KODEKSIE .....	6
MIĘDZYNARODOWY KODEKS ETYKI ZAWODOWYCH KSIĘGOWYCH (w tym MIĘDZYNARODOWE STANDARDY NIEZALEŻNOŚCI) .....	11
PRZEDMOWA.....	14
CZEŚĆ 1 – PRZESTRZEGANIE KODEKSU, PODSTAWOWE ZASADY I RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE.....	16
CZEŚĆ 2 – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH.....	31
CZEŚĆ 3 – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD .....	60
MIĘDZYNARODOWE STANDARDY NIEZALEŻNOŚCI (CZEŚCI 4A i 4B)	
CZEŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU.....	95
CZEŚĆ 4B – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU .....	165
SŁOWNICZEK, W TYM WYKAZ SKRÓTÓW .....	199
DATA WEJŚCIA W ŻYCIE.....	211

---

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## 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 etyczne dla zawodowych księgowych, odzwierciedlające uznanie przez profesję swojej 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 przestrzegania podstawowych zasad. Kodeks określa wymagania oraz zastosowanie materiału dla 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* ustanowione poprzez zastosowanie 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 określa dodatkowy materiał, odnoszący się do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach podczas wykonywania czynności zawodowych. Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach obejmują zawodowych księgowych zatrudnionych, powołanych lub związanych umową na stanowiskach wykonawczych lub nie wykonawczych, 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, bez względu na to, czy jako wykonawca, pracownik lub właściciel.
  - Część 3 – *Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód*, która określa dodatkowy materiał odnoszący się do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód podczas wykonywania profesjonalnych usług.
  - *Międzynarodowe standardy niezależności*, które określają dodatkowy materiał odnoszący się 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 nie będących zleceniami badania lub przeglądu.
  - *Słowniczek*, który zawiera zdefiniowane pojęcia (wraz z dodatkowymi objaśnieniami, gdzie to odpowiednie) i opisane pojęcia, które posiadają specyficzne znaczenie w określonych częściach Kodeksu. Na przykład, jak wyjaśniono w Słowniczku, w Części 4A, termin „zlecenie badania” ma zastosowanie 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 określonych zagadnień. Niektóre rozdziały zawierają podrozdziały dotyczące określonych aspektów tych zagadnień. Każdy rozdział Kodeksu posiada odpowiednio następującą strukturę:
- Wprowadzenie – określa zagadnienie będące przedmiotem danego rozdziału oraz wprowadza wymogi i zastosowanie materiału w kontekście ramowych założeń koncepcyjnych. Materiał wprowadzający zawiera informacje, obejmujące objaśnienie stosowanych terminów, ważne dla zrozumienia i zastosowania każdej z Części i jej rozdziałów.
  - Wymogi – ustanawiają ogólne i szczególne obowiązki odnoszące się do rozważanego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia.
  - Zastosowanie materiału – przedstawia kontekst, wyjaśnienia, sugestie działań lub zagadnień do rozpatrzenia, przykłady i inne wytyczne ułatwiające przestrzeganie wymogów.

## **Jak korzystać z Kodeksu**

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

6. Kodeks wymaga od zawodowych księgowych przestrzegania podstawowych zasad etycznych. Kodeks wymaga od nich również stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia zgodnie z podstawowymi zasadami. Stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga stosowania zawodowego osądu, pozostawiania wyczulonym na nowe informacje oraz zmiany w faktach i okolicznościach, 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, regulację, firmę lub organizację zatrudniającą mogłoby wpływać na identyfikację zagrożeń. Te warunki, polityki i procedury mogłyby być również istotnym czynnikiem przy ocenie przez zawodowego księgowego 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 są indywidualnymi działaniami lub ich kombinacją podejmowanymi przez księgowego skutecznie redukujących 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, zastosowanie postanowień przedstawionych w podtytułach „Ogólne” i „Wszyscy klienci badania” wraz z dodatkowymi szczegółowymi postanowieniami, obejmującymi te, przedstawione w podtytułach „Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowani publicznego” lub „Klienci, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego”;
  - wszystkich odpowiednich postanowień przedstawionych w konkretnym rozdziale wraz ze wszystkimi dodatkowymi postanowieniami przedstawionymi w każdym odpowiednim podrozdziale.

#### *Wymogi i zastosowanie materiału*

10. W celu przestrzegania podstawowych zasad, stosowania ramowych założeń koncepcyjnych należy zrozumieć i zastosować wymogi i zastosowanie materiału, i pozostać niezależnym podczas przeprowadzania 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 w treści Kodeksu nakłada na zawodowego księgowego lub firmę obowiązek przestrzegania konkretnych postanowień, w których ta forma została zastosowana.
12. W niektórych sytuacjach Kodeks przedstawia określone wyjątki od wymogu. W takiej sytuacji postanowienie jest oznaczone literą „R”, ale stosowane jest słowo „może” lub brzmienie warunkowe.
13. Gdy w Kodeksie stosowane jest słowo „może”, oznacza to zgodę na podjęcie określonego działania w konkretnych okolicznościach, w tym w drodze wyjątku od wymogu. Słowo to nie jest stosowane do oznaczenia możliwości.
14. Gdy w Kodeksie stosowane jest słowo „mogłoby”, oznacza to możliwość zaistnienia sprawy, wystąpienia zdarzenia lub przyjmowany sposób postępowania. Pojęcie to nie przypisuje żadnego konkretnego poziomu możliwości lub prawdopodobieństwa, jeżeli jest używane w powiązaniu z zagrożeniem, jako że ocena poziomu zagrożenia jest uzależniona od faktów i okoliczności każdej konkretnej sprawy, zdarzenia lub sposobu postępowania.

#### *Zastosowanie materiału*

15. Oprócz wymogów, Kodeks zawiera zastosowanie materiału przedstawiające kontekst odpowiedni dla właściwego zrozumienia Kodeksu. Celem zastosowania materiału jest w szczególności pomoc

---

\* ang. „requirements”



zawodowemu księgowemu w zrozumieniu zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych do określonego zestawu okoliczności oraz zrozumieniu i przestrzeganiu konkretnego wymogu. Podczas gdy zastosowanie materiału samo w sobie nie narzuca wymogu, konieczne jest rozważenie materiału do właściwego zastosowania wymogów Kodeksu, w tym zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Zastosowanie materiału oznaczone jest literą „A”<sup>\*</sup>.

16. Tam, gdzie zastosowanie materiału zawiera wykazy przykładów, wykazy te nie są uważane za wyczerpujące.

*Załącznik do Przewodnika po Kodeksie*

17. Załącznik do niniejszego Przewodnika przedstawia ogólny zarys Kodeksu.

---

<sup>\*</sup> ang. „application material”

## OGÓLNY ZARYS KODEKSU

### Część 1

**PRZETRZEGANIE KODEKSU, PODSTAWOWE ZAŁĄDZY I RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE**

(WSYSCY AWODOWI KSIĘGOWI - ROZDZIAŁY OD 100 DO 199)

### Część 2

**ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDBIORSTWACH**

(ROZDZIAŁY OD 200 DO 299)

(Część 2 MA RÓWNIEŻ ZASTOSOWANIE DO AWODOWYCH KSIĘGOWYCH WYKONUJĄCYCH WOLNY ZAWÓD PODCZAS WYKONYWANIA CYNNOŚCI AWODOWYCH WYNIKAJĄCYCH ICH POWIĄZAŃ FIRMA)

### Część 3

**ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD**

(ROZDZIAŁY OD 300 DO 399)

**MIĘDZYNARODOWE STANDARDY NIEZALEŻNOŚCI**

(Części 4A i 4B)

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

(ROZDZIAŁY OD 400 DO 899)

**Część 4B – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ ATESTATYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU**

(ROZDZIAŁY OD 900 DO 999)

### ŁOWNICZEK

(WSYSCY AWODOWI KSIĘGOWI)

**MIĘDZYNARODOWY KODEKS ETYKI ZAWODOWYCH  
KSIĘGOWYCH**  
(w tym MIĘDZYNARODOWE STANDARDY NIEZALEŻNOŚCI)

**SPIS TREŚCI**

---

<b>CZEŚĆ 1 – PRZESTRZEGANIE KODEKSU, PODSTAWOWE ZASADY I RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE .....</b>	<b>16</b>
100 PRZESTRZEGANIE KODEKSU .....	16
110 PODSTAWOWE ZASADY.....	18
111 – UCZCIWOŚĆ.....	19
112 – OBIEKTYWIZM .....	19
113 – KOMPETENCJE ZAWODOWE I NALEŻYTA STARANNOŚĆ.....	19
114 – ZACHOWANIE POUFNOŚCI .....	20
115 – PROFESJONALNE POSTĘPOWANIE .....	21
120 RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE.....	23
<b>CZEŚĆ 2 – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH..</b>	<b>31</b>
200 ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH.....	31
210 KONFLIKTY INTERESÓW .....	35
220 SPORZĄDZANIE I PREZENTACJA INFORMACJI .....	38
230 DZIAŁANIE ZGODNIE Z WIEDZĄ SPECJALISTYCZNĄ.....	42
240 UDZIAŁY FINANSOWE, WYNAGRODZENIA I ŚWIADCZENIA MOTYWACYJNE ZWIĄZANE ZE SPRAWOZDAWCZOŚCIĄ FINANSOWĄ I PODEJMOWANIEM DECYZJI .....	44
250 [ZASTRZEŻONE DLA ZACHĘT, W TYM PREZENTÓW I GOŚCINNOŚCI ].....	46
260 REAGOWANIE NA NARUSZENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI.....	47
270 NACISK NA NARUSZENIE PODSTAWOWYCH ZASAD .....	56
<b>CZEŚĆ 3 – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD.....</b>	<b>60</b>
300 ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD.....	60
310 KONFLIKTY INTERESÓW .....	66
320 ZLECENIA ZAWODOWE.....	71
321 DRUGIE OPINIE .....	75
330 WYNAGRODZENIA I INNE RODZAJE HONORARIÓW .....	76
340 [ZASTRZEŻONE DLA ZACHĘT, W TYM PREZENTÓW I GOŚCINNOŚCI .....	79
350 SPRAWOWANIE PIECZY NAD AKTYWAMI KLIENTA .....	80

---

360	REAGOWANIE NA NARUSZENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI.....	81
<b>MIĘDZYNARODOWE STANDARDY NIEZALEŻNOŚCI (CZĘŚCI 4A i 4B)</b>		
<b>CZEŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU.....</b>		
400	ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH DO NIEZALEŻNOŚCI DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU.....	95
410	WYNAGRODZENIA.....	107
411	ZASADY WYNAGRADZANIA I OCENY.....	111
420	[ZASTRZEŻONE DLA PREZENTÓW I GOŚCINNOŚCI] .....	112
430	FAKTYCZNA LUB POTENCJALNA SPRAWA SĄDOWA .....	113
510	UDZIAŁY FINANSOWE .....	114
511	POŻYCZKI I PORĘCZENIA.....	119
520	POWIĄZANIA GOSPODARCZE .....	121
521	POWIĄZANIA RODZINNE I OSOBISTE .....	123
522	POPZEDNIA OBSŁUGA KLIENTA BADANIA .....	126
523	PEŁNIENIE FUNKCJI CZŁONKA ZARZĄDU LUB KIEROWNICTWA WYŻSZEGO SZCZEBŁA U KLIENTA BADANIA .....	127
524	ZATRUDNIENIE U KLIENTA BADANIA .....	128
525	TYMCZASOWE ODDELEGOWANIE PERSONELU.....	131
540	DŁUGOTRWAŁA WSPÓŁPRACA PERSONELU Z KLIENTEM BADANIA (Z UWZGLĘDNIENIEM ROTACJI PARTNERÓW).....	132
600	POSTANOWIENIA DOTYCZĄCE ŚWIADCZENIA USŁUG NIEATESTACYJNYCH DLA KLIENTA BADANIA .....	137
601	RACHUNKOWOŚĆ I USŁUGI KSIĘGOWE.....	141
	602 – USŁUGI ADMINISTRACYJNE.....	143
	603 – USŁUGI ZWIĄZANE Z WYCENĄ.....	144
	604 – USŁUGI PODATKOWE.....	145
	605 – USŁUGI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO .....	151
	606 – USŁUGI Z ZAKRESU SYSTEMÓW TECHNOLOGII INFORMACYJNEJ ...	153
	607 – USŁUGI POMOCNICZE W SPRAWACH SĄDOWYCH.....	155
	608 – USŁUGI PRAWNE .....	156
	609 – USŁUGI REKRUTACYJNE.....	157
	610 – USŁUGI Z ZAKRESU FINANSÓW KORPORACYJNYCH.....	159
800	SPRAWOZDANIA NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO SPECJALNEGO PRZEZNACZENIA, KTÓRE ZAWIERAJĄ OGRANICZENIE DOTYCZĄCE WYKORZYSTANIA I ROZPOWSZECHNIANIA (ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU) .....	161

<b>CZĘŚĆ 4B – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU .....</b>	<b>165</b>
900 ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH DO NIEZALEŻNOŚCI DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU .....	165
905 WYNAGRODZENIA.....	172
906 [ZASTRZEŻONE DLA PREZENTÓW I GOŚCINNOŚCI] .....	175
907 FAKTYCZNA LUB POTENCJALNA SPRAWA SĄDOWA .....	176
910 UDZIAŁY FINANSOWE .....	177
911 POŻYCZKI I PORĘCZENIA.....	180
920 POWIĄZANIA GOSPODARCZE .....	182
921 POWIĄZANIA RODZINNE I OSOBISTE .....	184
922 POPRZEDNIA OBSŁUGA KLIENTA ZLECENIA ATESTACYJNEGO.....	187
923 PEŁNIENIE FUNKCJI CZŁONKA ZARZĄDU LUB KIEROWNICTWA WYŻSZEGO SZCZEBŁA U KLIENTA ZLECENIA ATESTACYJNEGO .....	188
924 ZATRUDNIENIE U KLIENTA ZLECENIA ATESTACYJNEGO .....	189
940 DŁUGOTRWAŁA WSPÓŁPRACA PERSONELU Z KLIENTEM ZLECENIA ATESTACYJNEGO.....	191
950 ŚWIADCZENIE USŁUG NIEATESTACYJNYCH DLA KLIENTÓW ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ KLIENTCI ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU	193
990 RAPORTY KTÓRE ZAWIERAJĄ OGRANICZENIE DOTYCZĄCE WYKORZYSTANIA I ROZPOWSZECHNIANIA (ZLECENIA ATESTACYJNE INNE NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU).....	197
SŁOWNICZEK, W TYM WYKAZ SKRÓTÓW .....	199

---

## **PRZEDMOWA**

IESBA opracowuje i wydaje, w ramach organu ustanawiającego własne 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 sprawiedliwego procesu.

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

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

<b>CZEŚĆ 1 – PRZESTRZEGANIE KODEKSU, PODSTAWOWE ZASADY I RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE .....</b>	<b>16</b>
Rozdział 100 Przestrzeganie kodeksu .....	16
Rozdział 110 Podstawowe zasady .....	18
Podrozdział 111 – Uczciwość .....	19
Podrozdział 112 – Obiektywizm.....	19
Podrozdział 113 – Kompetencje zawodowe i należyta staranność .....	19
Podrozdział 114 – Zachowanie poufności .....	20
Podrozdział 115 – Profesjonalne postępowanie.....	21
Rozdział 120 Ramowe założenia koncepcyjne .....	23

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBP i KNA

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

## ROZDZIAŁ 100

### PRZESTRZEGANIE KODEKSU

#### Postanowienia ogólne

- 100.1 A1 Cechą wyróżniającą zawód księgowego jest akceptacja odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Odpowiedzialność zawodowego księgowego nie ogranicza się wyłącznie do zaspokojenia potrzeb indywidualnego klienta lub zatrudniającej go organizacji. Dlatego Kodeks zawiera wymogi i zastosowanie materiału w celu umożliwienia zawodowym księgowym wywiązania się z ich obowiązku działania w interesie publicznym.
- 100.2 A1 Wymogi zawarte w Kodeksie oznaczone literą „R” nakładają obowiązki.
- 100.2 A2 Zastosowanie materiału oznaczone literą „A” dostarcza kontekstu, objaśnień, sugestii dotyczących działań lub spraw do rozważenia, przykładów oraz innych znaczących wytycznych dla prawidłowego zrozumienia Kodeksu. Celem zastosowania materiału 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 zastosowanie materiału samo w sobie nie narzuca wymogu, konieczne jest rozważenie materiału dla właściwego zastosowania wymogów Kodeksu, w tym zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych.
- R100.3** Zawodowy księgowy przestrzega Kodeksu. Mogłyby wystąpić okoliczności, w których przepisy prawa lub regulacje uniemożliwią księgowemu przestrzeganie określonych części Kodeksu. W takich okolicznościach te przepisy prawa i regulacje obowiązują, a księgowy przestrzega wszystkich innych części Kodeksu.
- 100.3 A1 Zasada profesjonalnego postępowania wymaga od zawodowego księgowego przestrzegania stosownych przepisów prawa i regulacji. Niektóre systemy prawne mogłyby posiadać 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 regulacja.
- 100.3 A2 Zawodowy księgowy mógłby napotkać nietypowe okoliczności, w których zastosowanie konkretnego wymogu Kodeksu w opinii księgowego byłoby niewspółmierne lub mogłoby nie być w interesie publicznym. W takich okolicznościach zachęca się księgowego do konsultacji z organizacją zawodową lub organem regulacyjnym.

#### Naruszenie postanowień kodeksu

- R100.4** 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 ocenia znaczenie tego naruszenia oraz jego wpływ na swoją zdolność do przestrzegania podstawowych zasad. Ponadto księgowy również:
- (a) podejmuje wszelkie możliwe działania, tak szybko, jak to możliwe, aby w satysfakcjonujący sposób zareagować na konsekwencje naruszenia; oraz



**(b)** ustala czy zgłosić naruszenie odpowiednim stronom.

100.4 A1 Odpowiednie strony, którym takie naruszenie mogłoby zostać zgłoszone, to strony, których naruszenie mogłoby zainteresować, organ organizacji zawodowej lub regulacyjny lub organ nadzoru.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## 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 uprzedzenia, konflikt interesów lub niepożądane oddziaływanie osób trzecich nie wpływały na osądy o charakterze zawodowym lub gospodarczym;
- (c) kompetencje zawodowe i należyta staranność:
  - (i) uzyskiwanie i posiadanie specjalistycznej wiedzy oraz umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym do zapewnienia, że klient lub zatrudniająca go organizacja uzyskuje kompetentną, profesjonalną usługę, 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 zawodowych i gospodarczych powiązań;
- (e) profesjonalne postępowanie – postępowanie zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami oraz unikanie wszelkich zachowań, o których zawodowy księgowy wie lub powinien wiedzieć, że mogłyby zdyskredytować zawód.

**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 w celu wsparcia go w przestrzeganiu podstawowych zasad. Podrozdziały od 111 do 115 określają wymogi i zastosowanie materiału odnoszące się do każdej z podstawowych zasad.

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

- innymi osobami w firmie lub zatrudniająca go organizacją;
- osobami sprawującymi nadzór;
- organizacją zawodową;
- organem regulacyjnym;
- radcą prawnym.

Jednakże, taka konsultacja nie zwalnia księgowego z odpowiedzialności za zastosowanie zawodowego osądu do rozwiązania konfliktu lub, jeżeli to konieczne i o ile nie jest to

zabronione przez przepisy prawa lub regulację, odsunięcie się od sprawy powodującej konflikt.

110.2 A3 Zachęca się zawodowego księgowego do dokumentowania istoty kwestii, szczegółów wszelkich rozmów, podejmowanych 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 i prawdomówność.

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

- (a) zawierają istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd stwierdzenia;
- (b) zawierają oświadczenia lub informacje przedstawione nierozważnie; lub
- (c) pomijają lub zaciemniają wymagane informacje, jeżeli takie pominięcie lub zaciemnienie 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 dbałości o to, aby uprzedzenia, konflikt interesów lub niepożądane oddziaływanie osób trzecich nie wpływały na osądy o charakterze zawodowym lub gospodarczym.

**R112.2** Zawodowy księgowy nie podejmuje się wykonania 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 kompetentną, profesjonalną usługę, opartą na najnowszych standardach technicznych i zawodowych oraz odpowiednim ustawodawstwie; oraz
- (b) zachowywanie staranności i postępowanie zgodnie z mającymi zastosowanie standardami technicznymi i zawodowymi.

113.1 A1 Służenie klientom i zatrudniającej go organizacji zawodowymi kompetencjami wymaga stosowania właściwego osądu przy wykorzystywaniu wiedzy i umiejętności zawodowych podczas podejmowania czynności zawodowych.

- 113.1 A2 Zachowanie kompetencji zawodowych wymaga ciągłej świadomości i zrozumienia stosownych zmian technicznych, zawodowych i gospodarczych. Ustawiczne doskonalenie zawodowe umożliwia zawodowemu księgowemu rozwijanie 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.
- R113.2** Przestrzegając zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, zawodowy księgowy podejmuje racjonalne kroki w celu upewnienia się, że osoby pracujące pod jego kierownictwem w ramach obowiązków zawodowych posiadają odpowiednie przeszkolenie i nadzór.
- R113.3** Tam, gdzie to odpowiednie, zawodowy księgowy przedstawia klientom, zatrudniającej go organizacji lub innym użytkownikom swoich profesjonalnych usług 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 przestrzegania zachowania poufności uzyskanych w wyniku powiązań zawodowych i gospodarczych. Księgowy:
- (a) jest wyczulony na możliwość ujawnienia informacji, w tym w kontaktach towarzyskich, a w szczególności bliskiemu współpracownikowi gospodarczemu lub członkowi najbliższej lub bliskiej rodziny;
  - (b) zachowuje poufność informacji dotyczących firmy lub zatrudniającej go organizacji;
  - (c) zachowuje poufność informacji dotyczących potencjalnego klienta lub zatrudniającej go organizacji;
  - (d) nie ujawnia poufnych informacji uzyskanych jako wynik powiązań zawodowych i gospodarczych poza firmą lub zatrudniającą 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 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.
- 114.1 A1 Zachowanie poufności służy interesowi publicznemu ze względu na umożliwienie wolnego przepływu informacji od klienta zawodowego księgowego lub zatrudniającej go organizacji ze świadomością że informacja nie będzie ujawniona stronie trzeciej. Niemniej jednak, poniżej wymieniono okoliczności, w których od zawodowych księgowych wymaga się lub mogłoby się wymagać ujawnienia poufnych informacji lub w których takie ujawnienia mogłyby być odpowiednie:
- (a) ujawnienie jest wymagane przez przepisy prawa, np.:

- (i) przygotowanie dokumentów lub innych postanowień dotyczących dowodów w toku postępowań sądowych; lub
- (ii) ujawnienie odpowiednim władzom publicznym przypadków ujawnionych naruszeń przepisów prawa;
- (b) ujawnienie jest dozwolone przez przepisy prawa oraz zgodę klienta lub organizacji zatrudniającej księgowego; oraz
- (c) istnieje zawodowy obowiązek lub prawo ujawnienia informacji, jeżeli nie zabraniają tego przepisy prawa:
  - (i) w celu wypełnienia przeglądu jakości organizacji zawodowej;
  - (ii) w celu udzielenia odpowiedzi na zapytania lub postępowanie organizacji zawodowej lub organu regulacyjnego;
  - (iii) w celu ochrony zawodowych interesów zawodowego księgowego w postępowaniach sądowych; lub
  - (iv) w celu wypełnienia technicznych i zawodowych standardów, w tym wymogów etycznych.

114.1 A2 Podejmując decyzję o tym, czy ujawnić poufne informacje, rozważeniu podlegają, w zależności od okoliczności, następujące czynniki:

- czy interesy wszystkich stron, w tym stron trzecich, na które interesy mogłyby wpływać, mogłyby zostać naruszone, 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 to:
  - 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 powiązań pomiędzy nim a klientem lub zatrudniającego go organizacją. W przypadku zmiany miejsca zatrudnienia lub pozyskania nowego klienta, księgowy jest uprawniony do wykorzystania wcześniej zdobytego doświadczenia, jednak nie wykorzystuje lub też nie ujawnia 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 przestrzegania stosownych przepisów prawa i regulacji oraz unikania jakichkolwiek działań, o których zawodowy księgowy wie lub powinien wiedzieć, że mogłyby zdyskredytować zawód. Zawodowy księgowy nie angażuje się świadomie w żadną działalność, zajęcie lub czynność, które wpływają niekorzystnie lub mogłyby wpłynąć

niekorzystnie na uczciwość, obiektywizm lub dobrą reputację zawodu, a w rezultacie byłaby niezgodna z podstawowymi zasadami.

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

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

- (a) nie reklamuje przesadnie oferowanych usług, kwalifikacji lub doświadczenia; lub
- (b) nie czyni 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.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KBR i IMA

## ROZDZIAŁ 120

### RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE

#### Wprowadzenie

- 120.1 Okoliczności, w których działa zawodowy księgowy mogłyby wywoływać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Rozdział 120 określa wymogi i zastosowanie materiału, 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 zastosowanie materiału uwzględniają szeroki zakres faktów i okoliczności, obejmują różne czynności zawodowe, udziały i powiązania wywołujące zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Ponadto, powstrzymują 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 zastosowanie materiału

##### 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 zastosowanie materiału, 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 kwestia ta powstała lub mogłaby powstać. Jeżeli osoba będąca zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód wykonuje czynności zawodowe zgodnie z powiązaniem z firmą jako wykonawca, pracownik lub właściciel, osoba ta przestrzega postanowień Części 2 które mają zastosowanie w takich okolicznościach.
- R120.5** Postępując zgodnie z ramowymi założeniami koncepcyjnymi zawodowy księgowy:
- (a) stosuje zawodowy osąd;
  - (b) pozostaje wyczulony na nowe informacje i zmiany w faktach i okolicznościach; oraz

- (c) wykorzystuje test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, opisany w paragrafie 120.5 A4.

*Stosowanie zawodowego osądu*

- 120.5 A1 Zawodowy osąd obejmuje wykorzystanie odpowiedniego szkolenia, zawodowej wiedzy, umiejętności i doświadczenia odpowiednio do faktów i okoliczności, w tym rodzaju i zakresu określonych czynności zawodowych, oraz związanych z nimi korzyści i powiązań. W związku z podejmowanymi czynnościami zawodowymi, 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.
- 120.5 A2 Zrozumienie znanych faktów i okoliczności jest warunkiem wstępnym prawidłowego zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Określenie działań koniecznych do uzyskania tego zrozumienia i dojścia do wniosku na temat tego, czy podstawowe zasady były przestrzegane, również wymaga stosowania zawodowego osądu.
- 120.5 A3 Stosując zawodowy osąd w celu uzyskania tego zrozumienia zawodowy księgowy mógłby rozważyć, oprócz innych spraw, to czy:
- istnieje obawa, że ewentualnie znacząca informacja mogłaby być przeoczona w faktach i okolicznościach znanych księgowemu;
  - istnieje niespójność pomiędzy znanymi faktami i okolicznościami a oczekiwaniami księgowego;
  - specjalistyczna wiedza i doświadczenie księgowego są wystarczające do wyciągnięcia wniosku;
  - występuje potrzeba konsultacji z innymi osobami posiadającymi odpowiednią wiedzę specjalistyczną lub doświadczenie;
  - informacje dostarczają uzasadnionej podstawy do wyciągnięcia wniosku;
  - własne uprzedzenie lub stronniczość księgowego mogłyby wpływać na stosowanie przez księgowego zawodowego osądu;
  - mogłyby istnieć inne uzasadnione wnioski, które mogłyby być wyciągnięte na podstawie dostępnych informacji.

*Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia*

- 120.5 A4 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 zagrożenia**

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



- 120.6 A1 Zrozumienie faktów i okoliczności, w tym wszelkich czynności zawodowych, korzyści 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 zawód, ustawodawstwo, regulację, firmę lub organizację zatrudniającą księgowego wspierających księgowego w etycznym działaniu mogłyby 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 Zagrożenia przestrzegania podstawowych zasad mogłyby być wywoływane przez szeroki zakres faktów i okoliczności. Nie jest możliwe zdefiniowanie każdej z sytuacji, która wywołuje zagrożenia. Dodatkowo, rodzaj zleceń i wykonywanych zadań mogłyby się różnić, a w rezultacie, wywołane mogłyby być różne rodzaje zagrożeń.
- 120.6 A3 Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad można zaklasyfikować do jednej lub większej liczby z poniższych kategorii:
- (a) zagrożenie czerpania korzyści własnych – zagrożenie, że udział finansowy lub inny niewłaściwie wpłynie 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 będzie także wyrażał zgodę na ich działanie; oraz
  - (e) zagrożenie zastraszenia – zagrożenie, że zawodowemu księgowemu uniemożliwi się obiektywne działanie z powodu rzeczywistych lub domniemych nacisków, w tym prób wywierania nieuzasadnionego wpływu na zawodowego księgowego.
- 120.6 A4 Okoliczność mogłaby wywołać więcej niż jedno zagrożenie, natomiast zagrożenie mogłoby wpływać na przestrzeganie więcej niż jednej podstawowej zasady.

### **Ocena zagrożeń**

- R120.7** Gdy zawodowy księgowy identyfikuje zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad, ocenia on, czy takie 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 mógłby dojść 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 mogłoby również być czynnikami, 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 zwrócenie uwagi 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 zostaje powiadomiony o nowej informacji lub zmianach w faktach i okolicznościach, które mogłyby wpływać na to, czy zagrożenie zostało wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu, księgowy odpowiednio ponownie ocenia oraz reaguje na to zagrożenie.
- 120.9 A1 Pozostawanie wyczulonym przez cały czas wykonywania czynności zawodowej pomaga zawodowemu księgowemu w ustaleniu, czy pojawiła się nowa informacja 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).

**Reagowanie na zagrożenia**

- R120.10** Jeżeli zawodowy księgowy uzna, że zidentyfikowane zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad nie są na akceptowalnym poziomie, księgowy reaguje na te zagrożenia poprzez ich wyeliminowanie lub zredukowanie do akceptowalnego poziomu. Księgowy dokonuje tego w następujący sposób:
- (a) eliminując okoliczności, w tym udziały 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 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. Jednakże, istnieją takie sytuacje, w których na zagrożenia można zareagować tylko poprzez odmowę 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 księgowy lub zamierza podjąć w reakcji na powstałe zagrożenia, wyeliminują te zagrożenia lub zredukują je do akceptowalnego poziomu. Formułując ogólny wniosek, księgowy:

- (a) przegląda wszelkie dokonane znaczące osądy lub wyciągnięte wnioski; oraz
- (b) wykorzystuje test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej.

**Rozważania dotyczące badań, przeglądów oraz innych usług atestacyjnych***Niezależność*

120.12 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.

120.12 A2 *Międzynarodowe standardy niezależności* określają wymagania i zastosowanie materiału, w jaki sposób stosuje się ramowe założenia koncepcyjne 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, jak 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.

*Zawodowy sceptycyzm*

120.13 A1 Zgodnie ze standardami badania, przeglądu i innymi standardami atestacyjnymi, w tym tymi 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.

120.13 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 otwarty i uczciwy. Na przykład, księgowy przestrzega zasady uczciwości poprzez:
  - (a) postępowanie w sposób otwarty i uczciwy w przypadku pojawienia się wątpliwości co do przyjętego przez klienta stanowiska; oraz
  - (b) kontynuowanie zapytań dotyczących niespójności informacji oraz poszukiwanie dalszych dowodów badania, aby odnieść się do wątpliwości dotyczących sprawozdań/oświadczeń\*, które mogłyby być istotnie zniekształcone lub mogłyby wprowadzać w błąd, w celu podjęcia decyzji dotyczących właściwego działania w danych okolicznościach.

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

- Obiektywizm nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek zapewnienia, że na ich zawodowy lub gospodarczy osąd nie mają wpływu uprzedzenia, konflikt interesów lub niepożądane oddziaływanie osób trzecich. Na przykład, księgowy przestrzega zasady obiektywizmu poprzez:
  - (a) rozpoznanie okoliczności lub powiązań takich jak powinowactwo z klientem, które mogłyby 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 profesjonalnej wiedzy i umiejętności na poziomie koniecznym do zapewnienia świadczenia kompetentnych profesjonalnych usług oraz postępowania z należytą 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 decydującej

---

\* ang. *statement*

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.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

<b>CZĘŚĆ 2 – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH ..</b>	<b>31</b>
Rozdział 200 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych – zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach.....	31
Rozdział 210 Konflikty interesów.....	35
Rozdział 220 Sporządzanie i prezentacja informacji .....	38
Rozdział 230 Postępowanie zgodnie z wiedzą specjalistyczną.....	42
Rozdział 240 Udziały finansowe, wynagrodzenia i świadczenia motywacyjne związane ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji.....	44
Rozdział 250 [Zastrzeżone dla zachęt, w tym prezentów i gościnności] .....	46
Rozdział 260 Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji .....	47
Rozdział 270 Nacisk na naruszenie podstawowych zasad .....	56

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## **CZĘŚĆ 2 – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH**

### **ROZDZIAŁ 200**

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

##### **Wprowadzenie**

- 200.1 Niniejsza część kodeksu określa wymogi i zastosowanie materiału dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach podczas stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120. Niniejsza część nie opisuje wszystkich faktów i okoliczności, w tym działań, interesów i powiązań zawodowych, z jakimi mogą zetknąć się zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach i które wywołują lub mogłyby wywoływać 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 Inwestorzy, wierzyciele, organizacje zatrudniające, przedstawiciele innych sektorów środowisk gospodarczych, a także rząd i ogół społeczeństwa mogliby polegać na pracy zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach. Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach mogliby ponosić indywidualną lub solidarną odpowiedzialność za sporządzanie i raportowanie informacji finansowych i innego rodzaju informacji, na których mogłyby polegać zarówno zatrudniające ich organizacje, jak i osoby trzecie. Mogliby być również odpowiedzialni za skuteczne zarządzanie finansami i kompetentne doradztwo w zakresie różnorodnych zagadnień o charakterze gospodarczym.
- 200.3 Zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie mógłby 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 zastosowanie materiału**

###### **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 próbuje utrudniać księgowym wywiązywania się z tej odpowiedzialności, ale odnosi się do okoliczności, w których mogłyby 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 z oświadczenia 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, podejmowane decyzje oraz działania przez osoby związane z zatrudniającej ich 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. Przykłady działań, jakie mogłyby być podjęte obejmują wprowadzenie, wdrożenie i nadzór nad:
- programami nauczania i szkolenia z etyki;
  - politykami dotyczącymi etyki oraz informowania o naruszeniach\*;
  - politykami i procedurami opracowanymi w celu zapobiegania naruszaniu przepisów prawa i regulacji.

### Identyfikacja zagrożeń

- 200.6 A1 Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogłyby być wywoływane przez szeroki zakres faktów i okoliczności. Kategorie zagrożeń są opisane w paragrafie 120.6 A3. Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności, w obrębie każdej z tych kategorii, które mogłyby powodować zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas podejmowania się czynności zawodowej:
- (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 systemie motywacyjnym oferowanym przez organizację zatrudniającą;
  - posiadanie przez zawodowego księgowego dostępu do aktywów organizacji na własny użytek;
  - 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 po tym, jak przeprowadził on analizę wykonalności uzasadniającą decyzję o nabyciu.
- (c) zagrożenia promowania interesów

---

\* *ang. whistle-blowing*



- możliwość manipulowania przez zawodowego księgowego informacjami w prospekcie w celu uzyskania korzystnego finansowania.
- (d) zagrożenia nadmiernej zażyłości
- przyjęcie odpowiedzialności zawodowego księgowego za sprawozdawczość finansową zatrudniającej go organizacji w przypadku, gdy członek najbliższej lub bliskiej rodziny zatrudniony przez tą organizację podejmuje decyzje, które wpływają na jej sprawozdawczość finansową;
  - długotrwała współpraca zawodowego księgowego z osobami mającymi wpływ na decyzje gospodarcze;
- (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,
  - dominująca osobowość 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 mogłyby 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 mogłoby 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 mógłby 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 mogłyby wystąpić w trakcie wykonywania czynności zawodowych oraz zawierają przykłady działań, które mogłyby stanowić reakcję na te zagrożenia.

200.8 A2 W wyjątkowych sytuacjach, jeżeli okoliczności, które wywołały 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 mogłaby 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(y) wewnątrz struktury nadzorczej zatrudniającej go organizacji, z którą(y) będzie się komunikować. Jeżeli księgowy komunikuje się z podgrupą spośród osób sprawujących nadzór, ustala, czy konieczne jest również komunikowanie się z wszystkimi osobami sprawującymi nadzór, aby były one wystarczająco poinformowane.

200.9 A1 Określając osobę, z którą będzie się komunikować, zawodowy księgowy mógłby wziąć pod uwagę:

- rodzaj i znaczenie tych okoliczności; oraz
- kwestię, która ma być zakomunikowana.

200.9 A2 Przykłady podgrup wśród osób sprawujących nadzór obejmują komitet audytu lub pojedynczego członka spośród osób sprawujących nadzór.

**R200.10** Jeżeli zawodowy księgowy komunikuje się z osobami ponoszącymi odpowiedzialność zarządczą jak również nadzorczą, powinien upewnić się, że porozumiewanie się z tymi osobami zapewnia należyte poinformowanie osób sprawujących nadzór, które zawodowy księgowy i tak by poinformował.

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 informowana jest (są) osoba (osoby) pełniące (e) funkcje zarządcze i nadzorcze, zawodowy księgowy spełnia wymóg poinformowania osób sprawujących nadzór.

## ROZDZIAŁ 210

### KONFLIKTY INTERESÓW

#### Wprowadzenie

- 210.1 Od zawodowego księgowego wymaga się przestrzegania podstawowych zasad i stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia.
- 210.2 Konflikt interesów wywołuje zagrożenia dla przestrzegania zasady obiektywizmu i mógłby wywołać zagrożenia dla przestrzegania innych podstawowych zasad. Takie zagrożenia mogłyby powstać, gdy:
- (a) zawodowy księgowy podejmuje się wykonania czynności zawodowej dotyczącej określonej kwestii dla dwóch lub większej liczby stron, których interesy dotyczące tej kwestii są sprzeczne; lub
  - (b) interes zawodowego księgowego dotyczący określonej kwestii i interesy strony, dla której księgowy podejmuje się wykonania czynności zawodowej odnoszącej się do tej kwestii, są sprzeczne.
- Stroną mogłaby być organizacja zatrudniająca, sprzedawca, nabywca, pożyczkodawca, udziałowiec lub inna strona.
- 210.3 Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w odniesieniu do konfliktów interesów.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- R210.4** Zawodowy księgowy nie pozwala, aby konflikt interesów zagrażał jego zawodowemu lub gospodarczemu osądowi.
- 210.4 A1 Przykłady okoliczności, które mogłyby 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, 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 uzasadnione kroki w celu zidentyfikowania okoliczności, które mogłyby powodować konflikt interesów oraz zagrożenie dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Takie kroki obejmują identyfikację:

- (a) rodzaju istotnych interesów i powiązań pomiędzy zaangażowanymi stronami; oraz
- (b) działań i ich skutków odnoszących się do stron.

**R210.6** Zawodowy księgowy pozostaje wyczulony na zmiany w czasie w rodzaju działań, interesów i powiązań, które mogłyby 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 mogłaby 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 mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia spowodowane przez konflikty interesów obejmują:

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

**Ujawnienie i pozwolenie***Postanowienia ogólne*

210.8 A1 Zasadniczo niezbędne jest:

- (a) ujawnienie charakteru konfliktu interesu oraz sposobu, w jaki zareagowano na powstałe zagrożenia w stosunku do odpowiednich stron, w tym do odnośnych poziomów w organizacji zatrudniającej, na które konflikt miał wpływ; oraz
- (b) uzyskanie od odpowiednich stron pozwolenia na podjęcie się przez zawodowego księgowego wykonania czynności zawodowej, gdy zastosowano zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie.

210.8 A2 W pewnych okolicznościach pozwolenie mogłoby być dorozumiane 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 pozwolenie nie mają formy pisemnej, od zawodowego księgowego wymaga się udokumentowania:

- (a) rodzaju okoliczności powodujących powstanie konfliktu interesu;
- (b) zabezpieczeń zastosowanych w reakcji na zagrożenia, jeżeli ma to zastosowanie; oraz
- (c) uzyskanego pozwolenia.

*Inne rozważania*

210.9 A1 Projektując reakcję na konflikt interesów, zachęca się zawodowego księgowego zatrudnionego w przedsiębiorstwie do szukania wskazówek w zatrudniającej go organizacji lub innej, takiej jak organizacji zawodowej, radcy prawnego lub innego księgowego. Podczas takiego ujawniania lub udzielania informacji organizacji zatrudniającej i szukania wskazówek od osób trzecich obowiązuje przestrzeganie zasady poufności informacji.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KAN

## ROZDZIAŁ 220

### SPORZADZANIE I PREZENTACJA INFORMACJI

#### Wprowadzenie

- 220.1 Od zawodowego księgowego 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 mogłoby powodować zagrożenie czerpania korzyści własnych, zastraszenia lub inne zagrożenia dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymagania i zastosowanie materiału mające znaczenie dla stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

220.3 A1 Zawodowi księgowi na wszystkich poziomach organizacji ich zatrudniających są zobowiązani do sporządzania lub prezentacji informacji zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz organizacji.

220.3 A2 Interesariusze którym lub dla których takie informacje są sporządzane lub prezentowane to:

- zarząd i osoby sprawujące nadzór;
- inwestorzy i pożyczkodawcy lub inni wierzyciele;
- organy regulacyjne.

Informacje te mogłyby wspierać interesariuszy w zrozumieniu i ocenie punktu widzenia przedstawianych kwestii zatrudniającej organizacji oraz podejmowaniu decyzji dotyczących tej organizacji. Informacje mogłyby obejmować dane finansowe i niefinansowe, które mogłyby być upubliczniane lub wykorzystywane do celów wewnętrznych.

Przykłady obejmują:

- raporty z działalności i realizacji;
- 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 ich zgodności.

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 nie wprowadzający w błąd, ani nie wpływający 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 opisanie prawdziwego charakteru transakcji i działalności gospodarczej;
  - (iii) klasyfikowania i zapisywania informacji w odpowiednim czasie i we właściwy sposób; oraz
- (d) nie pomija w zamierzony sposób żadnych informacji wprowadzających w błąd lub wpływających w niewłaściwy sposób na wynikający z umowy lub regulacji rezultat.

220.4 A1 Przykładem wpływania na wynikający z umowy lub regulacji niewłaściwy rezultat jest wykorzystanie nierealnego oszacowania z zamiarem uniknięcia naruszenia wymogu wynikającego z umowy, takiego jak kowenant kredytowy lub wymóg regulacyjny, taki jak wymóg kapitałowy dla instytucji finansowej.

#### **Postępowanie z rozważą podczas sporządzania lub prezentacji informacji**

**R220.5** Sporządzanie lub prezentacja informacji mogłyby wymagać rozważnego postępowania podczas dokonywania zawodowych osądów. Zawodowy księgowy nie postępuje rozważnie, w sposób zamierzony wprowadzając inne osoby w błąd lub wpływając na wynikający z umowy lub regulacji niewłaściwy rezultat.

220.5 A1 Przykładami sposobów, w jakich 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, na przykład, wybór polityki dla ujęcia długoterminowych umów w celu błędnego przedstawienia zysku lub straty;
- określanie rozłożenia transakcji w czasie, na przykład rozłożenie w czasie 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 informacja ma zostać wykorzystana;
- (b) kontekstu, w jakim jest podawana; oraz
- (c) odbiorców, do których jest adresowana.

220.6 A1 Na przykład, sporządzając lub prezentując raporty pro forma, budżety lub prognozy, łączenie z odpowiednimi szacunkami, przybliżeń i przypuszczeń, tam, gdzie to stosowne, mogłyby umożliwić tym, którzy mogliby polegać na takich informacjach, sformułowanie ich własnych osądów.

220.6 A2 Zawodowy księgowy mógłby również rozważyć sprecyzowanie zamierzonych odbiorców, kontekstu i celu informacji, która będzie prezentowana.

### **Poleganie na pracy innych**

**R220.7** Zawodowy księgowy, który zamierza polegać na pracy innych, zarówno wewnątrz, jak na zewnątrz zatrudniającej go organizacji, stosuje zawodowy osąd w celu określenia, jakie podjąć kroki, jeżeli w ogóle, 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 mogłyby być uzyskane z wcześniejszej współpracy lub na podstawie konsultacji z inną osobą lub organizacją.

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

**R220.8** Jeżeli zawodowy księgowy wie lub ma powód sądzić, że informacja powiązana z jego osobą wprowadza w błąd, wówczas podejmuje on stosowne kroki próbując rozwiązać tą sprawę.

220.8 A1 Czynności, które mogłyby być właściwe obejmują:

- omówienie informacji wprowadzających w błąd z przełożonym i/lub członkami zarządu na odpowiednim szczeblu(ach) 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 mogłyby obejmować:
  - skorygowanie informacji;
  - w przypadku, gdy informacja została już ujawniona zamierzonym użytkownikom, przekazanie im prawidłowej informacji.
- sprawdzenie w politykach i procedurach organizacji zatrudniającej (na przykład w politykach dotyczących etyki lub informowania o naruszeniach\*) sposobu wewnętrznego reagowania na takie sprawy.

---

\* ang. whistle -blowing



220.8 A2 Zawodowy księgowy mógłby ustalić, czy zatrudniająca go organizacja podjęła stosowne działania. Jeżeli księgowy nadal ma powód sądzić, że informacja wprowadza w błąd, poniższe dalsze działania mogłyby okazać się odpowiednie pod warunkiem, że księgowy pozostaje wyczerpany na zasadę poufności informacji:

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

**R220.9** Jeżeli po wyczerpaniu wszystkich dostępnych możliwości zawodowy księgowy stwierdza, że nie zostały podjęte stosowne działania i istnieje powód, aby sądzić, że informacja nadal wprowadza w błąd, księgowy odmawia bycia lub pozostawania kojarzonym z tą informacją.

220.9 A1 W takich okolicznościach właściwe mogłyby być rezygnacja zawodowego księgowego z pracy w 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 sprawę;
- rozważanych sposobów działania;
- sposobu reakcji przez księgowego na daną sprawę (y).

### **Inne rozważania**

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

220.11 A2 Gdy informacja wprowadzająca w błąd mogłyby obejmować naruszenie przepisów prawa i regulacji, zastosowanie mają wymogi i zastosowanie materiału określone w Rozdziale 260.

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

## ROZDZIAŁ 230

### DZIAŁANIE ZGODNIE Z WIEDZĄ SPECJALISTYCZNĄ

#### Wprowadzenie

- 230.1 Od zawodowego księgowego 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 wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymagania i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- R230.3** Zawodowy księgowy nie wprowadza 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 mógłby zdobyć wystarczające wykształcenie i doświadczenie.
- 230.3 A2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności mogłoby 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, wykształcenie i/lub wykształcenie;
  - środki niewystarczające do wykonania obowiązków.
- 230.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują:
- zakres współpracy zawodowego księgowego pracującego z innymi osobami;
  - względny staż pracy księgowego w przedsiębiorstwie;
  - poziom nadzoru i przeglądu wykonywanej pracy.
- 230.3 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie takie jak konflikt interesów 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 zastosowanie materiału w Rozdziale 270 ma zastosowanie w przypadku, gdy zawodowy księgowy jest zmuszony do działania, które mogłoby prowadzić do naruszenia zasady zawodowych kompetencji i należytej staranności.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## ROZDZIAŁ 240

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

#### Wprowadzenie

- 240.1 Od zawodowego księgowego 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 mogłoby wywołać zagrożenie dla przestrzegania zasady obiektywizmu i poufności informacji wynikające z czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- R240.3** Zawodowy księgowy nie manipuluje informacjami ani nie wykorzystuje poufnych informacji w celu odniesienia osobistych korzyści lub korzyści finansowych przez innych.
- 240.3 A1 Zawodowi księgowi mogliby posiadać udziały finansowe lub mogliby wiedzieć o udziałach finansowych członków najbliższej lub bliskiej rodziny, które w pewnych okolicznościach mogłyby spowodować 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 mogłyby spowodować zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują sytuacje, w których zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie albo członek jego najbliższej lub bliskiej rodziny:
- posiada motyw i możliwość manipulowania informacjami mającymi wpływ na kształtowanie cen w celu uzyskania korzyści finansowej;
  - posiada bezpośrednie lub pośrednie udziały finansowe w zatrudniającej go organizacji, a ich wartość mogłaby zależeć bezpośrednio od decyzji podjętych przez księgowego;
  - posiada uprawnienie do otrzymania premii zależnej od zysku, a wartość tej premii mogłaby 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 mogłaby 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 mógłby być udział w planach motywacyjnych, które są powiązane ze spełnianiem określonych warunków.

- 240.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują:
- istotność udziału finansowego; składniki istotnego udziału finansowego będą 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 obrót nimi;
  - wewnętrzne i zewnętrzne procedury badania, określone dla kwestii powodujących powstanie udziału finansowego.
- 240.3 A4 Zagrożenia wywołane wynagrodzeniami lub świadczeniami motywacyjnymi mogłyby być spotęgowane bezpośrednim lub pośrednim naciskiem ze strony przełożonych lub współpracowników. Patrz Rozdział 270, *Nacisk na naruszenie podstawowych zasad*.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez IFR i IMA

## **ROZDZIAŁ 250**

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

[Zastrzeżone dla Rozdziału 250, który stanowi część projektu Zachęty]

*Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA*

**ROZDZIAŁ 260****REAGOWANIE NA NARUSZENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI****Wprowadzenie**

- 260.1 Od zawodowego księgowego 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 powstają w przypadku, gdy zawodowy księgowy staje się świadomy naruszenia lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji.
- 260.3 Zawodowy księgowy mógłby napotkać lub uświadomić sobie naruszenie lub podejrzanego naruszenie w trakcie wykonywania czynności zawodowych. Niniejszy rozdział prowadzi księgowego 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 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 mogłoby być fundamentalne dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej organizacji zatrudniającej, jej zdolności do kontynuacji działalności lub uniknięcia znacznych kar.

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

- 260.4 Cechą wyróżniającą zawód księgowego jest akceptacja odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Reagując 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 organizacji zatrudniającej, aby starać się:
    - (i) umożliwić im naprawę, zapobieżenie lub złagodzenie konsekwencji 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 zastosowanie materiału****Postanowienia ogólne**

- 260.5 A1 Naruszenie przepisów prawa i regulacji („naruszenie”) oznacza czyny zaniechania lub popełnienie czynów umyślne lub nieumyślne, sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami, dokonane przez następujące strony:

- (a) organizację zatrudniającą zawodowego księgowego;
- (b) osoby sprawujące nadzór w organizacji zatrudniającej;
- (c) zarząd organizacji zatrudniającej; oraz
- (d) inne osoby pracujące dla lub pod ich kierownictwem w organizacji zatrudniającej.

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

- oszustw, korupcji i łapownictwa;
- prania brudnych pieniędzy, finansowania terroryzmu, środków 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 mogłoby skutkować grzywnami, procesem sądowym lub innymi konsekwencjami dla organizacji zatrudniającej, które mogłyby potencjalnie istotnie wpływać na jej 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 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 ustawowe lub wykonawcze określające sposób, jakiej reakcji na naruszenie lub podejrzaną naruszenie wymaga się od zawodowego księgowego. Przepisy ustawowe lub wykonawcze mogłyby różnić się od postanowień niniejszego rozdziału lub wykraczać poza nie. Napotykać naruszenie lub podejrzaną naruszenie, księgowy uzyskuje zrozumienie przepisów ustawowych lub wykonawczych i postępuje zgodnie z nimi, w tym:

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

260.6 A1 Zakaz powiadamiania odpowiedniej strony mógłby wystąpić na przykład, zgodnie z ustawodawstwem dotyczącym przeciwdziałania praniu brudnych 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 dowiaduje się o sprawach, które są w sposób oczywisty nieznaczące, nie jest zobowiązany do przestrzegania niniejszego rozdziału. To, czy sprawa jest w sposób oczywisty nieznacząca należy ocenić pod względem 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) naruszenia 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 jednostce 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 jakiegokolwiek naruszenie popełnione przez:

- (a) organizację zatrudniającą;
- (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 protokoły 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 protokoły i procedury dotyczące sposobu reakcji na wewnętrzne naruszenia lub podejrzewane naruszenia. Takie protokoły i procedury zawierają na przykład zasady etyczne lub wewnętrzne mechanizmy zgłaszania przypadków naruszeń\*. Takie protokoły i procedury mogłyby umożliwić anonimowe zgłaszanie spraw za pośrednictwem zaprojektowanych kanałów.

**R260.10** Jeżeli zawodowy księgowy dowiaduje się o sprawie, której dotyczy niniejszy rozdział, powinien 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.

### **Obowiązki zawodowego księgowego wyższego szczebla zatrudnionego w przedsiębiorstwie**

260.11 A1 Zawodowymi księgowymi wyższego szczebla zatrudnionymi w przedsiębiorstwach („zawodowy księgowy wyższego szczebla”) są członkowie zarządu, członkowie kierownictwa wyższego szczebla lub starsi stażem pracownicy zdolni do wywierania

---

\* ang. *whistle -blowing*

znaczącego wpływu i podejmowania decyzji dotyczących pozyskiwania, wykorzystania i kontroli zasobów osobowych, finansowych, technologicznych, fizycznych i niematerialnych organizacji 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 dowiaduje się o informacjach dotyczących naruszenia lub podejrzewanego naruszenia, stara się zrozumieć daną sprawę. To zrozumienie obejmuje:

- (a) rodzaj naruszenia lub podejrzewanego naruszenia i okoliczności, w których wystąpiło lub mogłoby 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 mógłby wywołać 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 organizacji zawodowej, albo z radcą prawnym.

#### *Reakcja na sprawę*

**R260.13** Jeżeli zawodowy księgowy wyższego szczebla identyfikuje lub podejrzewa, że wystąpiło lub mogłoby wystąpić naruszenie, księgowy, zgodnie z paragrafem R260.9 omawia tę sprawę ze swoim bezpośrednim przełożonym, jeżeli taki występuje. Jeżeli bezpośredni przełożony księgowego wydaje się być zaangażowany w sprawę, księgowy omawia ją z kolejnym w hierarchii przełożonym w zatrudniającej go organizacji.

260.13 A1 Celem rozmowy jest umożliwienie ustalenia działań, które należy podjąć aby zareagować na tę 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 ustawowych lub wykonawczych regulujących zgłaszanie naruszenia lub podejrzewanego naruszenia właściwemu organowi;
- (c) skorygowania, naprawienia, lub złagodzenia konsekwencji naruszenia lub podejrzewanego naruszenia;

- (d) obniżenia ryzyka ponownego wystąpienia; oraz
- (e) zapobieżenia naruszenia 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 mogłyby przewidywać okres, w ramach którego zgłoszenie naruszenia lub podejrzanego naruszenia odpowiedniemu organowi powinno być dokonane.

**R260.15** Oprócz reagowania na sprawę zgodnie z postanowieniami niniejszego rozdziału, zawodowy księgowy wyższego szczebla ustala, czy ujawnienie sprawy zewnętrznemu audytorowi organizacji zatrudniającej, jeżeli jakkolwiek występuje, jest niezbędne.

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

*Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania*

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

260.16 A1 Oceniając odpowiedniość reakcji przełożonych zawodowego księgowego wyższego szczebla, jeżeli jakiegokolwiek występują, oraz osób sprawujących nadzór, znaczące czynniki do rozważenia obejmują czy:

- zareagowano w odpowiednim czasie;
- osoby te podjęły lub wydały zgodę na podjęcie odpowiednich działań mających na celu skorygowanie, naprawienie lub złagodzenie konsekwencji 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 istnieją oraz osób sprawujących nadzór, księgowy ustala, czy w interesie publicznym potrzebne są dalsze działania.

260.17 A1 Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania, oraz że ich rodzaj i zakres będą zależeć od różnych czynników, w tym:

- ram prawnych i regulacyjnych;
- pilności sytuacji;
- rozprzestrzenienia się danej sprawy w organizacji zatrudniającej;
- podtrzymania zaufania zawodowego księgowego wyższego szczebla do uczciwości jego przełożonych oraz osób sprawujących nadzór;
- prawdopodobieństwo ponownego wystąpienia naruszenia lub podejrzanego naruszenia;

- istnienia wiarygodnych dowodów rzeczywistej lub ewentualnej 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 mogłaby prawdopodobnie stwierdzić, że księgowy działał prawidłowo w interesie publicznym.

260.18 A1 Dalsze działania, które zawodowy księgowy wyższego szczebla mógłby 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 zatrudnienia w organizacji zatrudniającej.

260.18 A2 Rezygnacja z zatrudnienia w organizacji zatrudniającej nie stanowi substytutu dla 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 dalszych działań dostępnych dla księgowego. W takich okolicznościach, rezygnacja mogłaby okazać się jedynym dostępnym sposobem postępowania.

#### Zasięganie porady

260.19 A1 Jako, że ocena danej sprawy mogłaby obejmować kompleksowe analizy i osądy, zawodowy księgowy wyższego szczebla mógłby rozważyć:

- konsultacje wewnętrzne;
- uzyskanie porady prawnej w celu zrozumienia opcji dostępnych dla księgowego oraz zawodowe i prawne konsekwencje przyjęcia określonego sposobu działania;
- przeprowadzenie konsultacji z zachowaniem poufności z regulatorem lub organizacją zawodową.

#### Ustalenie, czy ujawnić sprawę właściwemu organowi

260.20 A1 Ujawnienie sprawy właściwemu organowi mogłoby 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 mógłby 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 zapewnienia dużych kontraktów);
- organizacja zatrudniająca jest jednostką regulowaną, a dana sprawa jest tak znacząca, że mogłaby zagrażać pozwoleniu na wykonywanie działalności;
- zatrudniająca go organizacja jest notowana na giełdzie, a dana sprawa mogłaby skutkować negatywnymi konsekwencjami dla uczciwego i prawidłowego obrotu papierami wartościowymi organizacji zatrudniającej lub stanowić ryzyko systemowe dla rynków finansowych;
- możliwe jest, że zatrudniająca go organizacja będzie sprzedawać produkty niebezpieczne dla zdrowia lub bezpieczeństwa publicznego;
- zatrudniająca go organizacja oferuje klientom schematy pomagające im w unikaniu opodatkowania.

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

- czy istnieje właściwy organ, który jest w stanie przyjąć informację, spowodować zbadanie danej sprawy i podjąć działanie. Wybór właściwego organu będzie zależał od charakteru danej sprawy, np. w przypadku oszukańczej sprawozdawczości finansowej będzie to urząd regulujący rynek papierów wartościowych 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 ustawowe lub wykonawcze, takie jak zgłaszanie przypadków naruszeń\* zgodnie z przepisami ustawowymi lub wykonawczymi,
- czy istnieją faktyczne lub ewentualne zagrożenia 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 działa w dobrej wierze i zachowuje ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń.

#### *Nieuchronne naruszenie*

**R260.22** W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy wyższego szczebla mógłby dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym postępowaniu, co do którego mógłby mieć uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa

---

\* ang. *whistle-blowing*

lub regulacji, co mogłoby wyrządzić 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 mógłby niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi, lub złagodzić nieuchronne skutki naruszenia. 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 istnieją, oraz z osobami sprawującymi nadzór i innymi stronami;
- sposób, w jaki przełożeni księgowego, jeżeli tacy istnieją, oraz 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 R260.17.

#### **Obowiązki zawodowych księgowych inne niż obowiązki zawodowych księgowych wyższego szczebla**

**R260.24** Jeżeli w trakcie wykonywania profesjonalnych usług zawodowy księgowy dowiaduje 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 mogłoby wystąpić.

260.24 A1 Od zawodowego księgowego oczekuje się stosowania wiedzy i specjalistycznego doświadczenia oraz zawodowego osądu. Od księgowego nie wymaga się jednak zrozumienia przepisów prawa i regulacji na poziomie wyższym niż wymagany dla funkcji pełnionej przez niego w zatrudniającej go organizacji. 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 mógłby skonsultować się, z zachowaniem poufności, z innymi osobami z zatrudniającej go organizacji, lub z organizacją zawodową, czy też z radcą prawnym.

**R260.25** Jeżeli zawodowy księgowy identyfikuje 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 wydaje się być zaangażowany w sprawę, 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 w danych okolicznościach 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 takiego ujawnienia, księgowy działa w dobrej wierze i zachowuje ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń.

### **Dokumentacja**

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

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

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KIRB i KIA

## ROZDZIAŁ 270

### NACISK NA NARUSZENIE PODSTAWOWYCH ZASAD

#### Wprowadzenie

- 270.1 Od zawodowego księgowego 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 mógłby wywołać zagrożenie zastraszenia lub inne zagrożenia dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

**R270. 3** Zawodowy księgowy nie:

- (a) zezwala, aby nacisk ze strony innych osób skutkował naruszeniem zgodności z podstawowymi zasadami; lub
- (b) stosuje nacisku wobec innych, o którym księgowy wie lub ma powody podejrzewać, że skutkowałby naruszeniem podstawowych zasad przez inne osoby.

270.3 A1 Wykonując czynność zawodową księgowy mógłby doświadczyć nacisku, który wywołuje zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad, na przykład zagrożenie zastraszenia. Nacisk mógłby być jawny lub ukryty i mógłby pochodzić:

- od zatrudniającej go organizacji, na przykład od współpracownika lub przełożonego;
- od osoby lub organizacji z zewnątrz, takiej jak dostawca, klient czy pożyczkodawca;
- z oczekiwań i celów wewnętrznych lub zewnętrznych.

270.3 A2 Przykłady nacisku, który mógłby 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 ze strony wybranych urzędników na księgowych w sektorze publicznym na błędne 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 przetwarzanie wydatków nie będących uzasadnionymi wydatkami firmy;
- nacisk na ukrycie sprawozdań audytu wewnętrznego zawierających niepożądane 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 wykonanej 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 ze strony przełożonych, współpracowników lub innych osób, na przykład tych, które mogłyby czerpać korzyści z wynagrodzenia lub systemu motywacyjnego w celu manipulowania osiągnięciem wskaźników;

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 wpływania niewłaściwie na osąd lub proces podejmowania decyzji przez osobę lub organizację;
  - nacisk ze strony współpracowników na przyjmowanie 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 strukturę transakcji w celu uniknięcia podatku;

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

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 kierownictwo organizacji zatrudniającej, w tym zakres, w jakim odzwierciedlają lub podkreślają znaczenie postępowania etycznego oraz oczekiwanie, że pracownicy będą postępować w sposób etyczny. Na przykład, kultura korporacyjna, która pozwala na nieetyczne postępowanie mogłaby 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 mogłyby wspomóc zawodowego księgowego w ocenie poziomu zagrożenia. Taka rozmowa i konsultacja wymagająca wyczerpania na zasadę poufności, mogłyby obejmować:

- omówienie sprawy z osobą wywierającą nacisk w poszukiwaniu rozwiązania;
- omówienie sprawy z przełożonym księgowego, jeżeli przełożony nie jest osobą wywierającą nacisk;
- eskalacja sprawy w zatrudniającej organizacji, w tym gdzie to stosowne, wyjaśnienie wynikających z tego wszelkich ryzyk dla organizacji, na przykład z:
  - kierownictwem wyższego szczebla;
  - wewnętrznymi i zewnętrznymi audytorami;
  - osobami sprawującymi nadzór.
- ujawnienie sprawy zgodnie z politykami organizacji zatrudniającej, w tym politykami dotyczącymi etyki oraz zgłaszania przypadków naruszeń\*, wykorzystując wszelkie ustalone mechanizmy, takie jak poufna linia specjalna dotycząca etyki.
- konsultacje z:
  - współpracownikiem, przełożonym, pracownikami działu zasobów ludzkich lub innym zawodowym księgowym;
  - stosownymi organami zawodowymi lub regulacyjnymi, czy też organizacjami branżowymi; lub
  - radcą prawnym.

270.3 A5 Przykładem działania, które mogłyby wyeliminować zagrożenia wywołane przez nacisk jest prośba zawodowego księgowego 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 i stron, z którym omawiano sprawy;
- rozważanych sposobów działania;
- sposobu reakcji na daną sprawę.

---

\* ang. *whistleblowing*

<b>CZĘŚĆ 3 – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD</b> .....	60
Rozdział 300 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych – zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód .....	60
Rozdział 310 Konflikty interesów .....	66
Rozdział 320 Zlecenia zawodowe .....	71
Rozdział 321 Drugie opinie .....	75
Rozdział 330 Wynagrodzenia i inne rodzaje honorariów .....	76
Rozdział 340 [Zastrzeżone dla zachęt, w tym prezentów i gościnności) .....	79
Rozdział 350 Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta .....	80
Rozdział 360 Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji .....	81

---

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBP i KNA

## 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 zastosowanie materiału dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód podczas stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120. Niniejszy rozdział nie opisuje wszystkich faktów i okoliczności obejmujących działalność zawodową, interesy i powiązania, z jakimi mogłyby się zetknąć zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, które wywołują lub mogłyby wywołać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Dlatego ramowe założenia koncepcyjne wymagają od zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód wyczulenia na takie fakty i okoliczności.
- 300.2 Wymogi i zastosowanie materiału 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.
  - *Międzynarodowe standardy 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 termin „zawodowy księgowy” odnosi się do indywidualnych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz ich firm.

##### Wymogi i zastosowanie materiału

###### 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** W postępowaniu dotyczącym kwestii etycznej, zawodowy księgowy rozważa kontekst w jakim kwestia ta powstała lub mogłaby powstać. Jeżeli osoba jest zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód prowadzi działalność zawodową na podstawie powiązania z firmą jako wykonawca, pracownik lub właściciel, osoba ta przestrzega postanowień Części 2 obowiązujących w takich okolicznościach.
- 300.5 A1 Przykłady sytuacji, w których zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód stosuje postanowienia Części 2 obejmują:

- w obliczu konfliktu interesu, gdy będąc odpowiedzialnym za wybór dostawcy dla firmy, członek najbliższej rodziny księgowego mógłby odnieść korzyść finansową z takiej umowy. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i zastosowanie materiału określone w Rozdziale 210;
- sporządzanie i prezentację informacji finansowych dla klienta lub firmy księgowego. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i zastosowanie materiału określone w Rozdziale 220;
- otrzymywanie zachęty w postaci regularnego proponowania przez dostawcę firmy bezpłatnych biletów na wydarzenia sportowe. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i zastosowanie materiału określone w Rozdziale 250;
- w obliczu poddania się naciskom partnera na nieprawidłowe raportowanie płatnych dla klienta zleceń. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i zastosowanie materiału określone w Rozdziale 270.

### Identyfikowanie zagrożeń

300.6 A1 Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogłyby być wywołane przez szeroki zestaw faktów i okoliczności. Kategorie zagrożeń opisano w paragrafie 120.6 A3. Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności w ramach każdej z tych kategorii, które mogłyby wywołać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania profesjonalnych usług:

- zagrożenie czerpania korzyści własnych
  - zawodowy księgowy posiadający bezpośredni udział finansowy u klienta;
  - zawodowy księgowy podający niskie honorarium w celu uzyskania nowego zlecenia oraz honorarium tak niskie, że mogłoby to utrudnić wykonanie w tej cenie profesjonalnej usługi zgodnie z obowiązującymi technicznymi i zawodowymi standardami;
  - zawodowy księgowy posiadający bliskie powiązania biznesowe z klientem;
  - zawodowy księgowy mający dostęp do poufnych informacji, które mogłyby być wykorzystane dla osobistego zysku;
  - wykrycie przez zawodowego księgowego znaczącego błędu podczas oceny rezultatów poprzednio świadczonej profesjonalnej usługi przez członka firmy księgowego;
- zagrożenia autokontroli
  - wydanie przez zawodowego księgowego raportu atestacyjnego na temat skuteczności funkcjonowania systemów operacyjnych i finansowych po ich wdrożeniu przez niego;
  - przygotowanie przez zawodowego księgowego źródłowych danych wykorzystywanych do sporządzania zapisów, które stanowią zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego;
- zagrożenie promowania interesów
  - promowanie interesów lub udziałów klienta przez zawodowego księgowego;

- występowanie zawodowego księgowego w charakterze obrońcy klienta badania w sprawach sądowych lub sporach ze stronami trzecimi;
  - lobbowanie przez zawodowego księgowego na korzyść legislacji w imieniu klienta;
- (d) zagrożenie nadmiernej zażyłości
- członek bliskiej lub najbliższej rodziny zawodowego księgowego pełni funkcję dyrektora lub pracownika klienta;
  - dyrektor lub pracownik klienta lub pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, świadczący ostatecznie usługę jako partner odpowiedzialny za zlecenie;
  - członek zespołu wykonującego badanie utrzymuje długi związek z klientem badania;
- (e) zagrożenia zastraszenia
- groźenie zawodowemu księgowemu zwolnieniem ze zlecenia dla klienta lub firmy ze względu na różnicę zdań dotyczącą sprawy zawodowej;
  - odczuwany przez zawodowego księgowego nacisk, aby zaakceptował osąd 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.

### Ocena zagrożeń

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

- (a) klienta i środowiska jego działalności; oraz
- (b) firmy i środowiskiem jej działalności.

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

#### *Klient i środowisko jego działalności*

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

- (a) klientem badania oraz czy klientem 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, mogłoby by skutkować podwyższonym poziomem zagrożenia dla przestrzegania zasady obiektywizmu w odniesieniu do badania.

300.7 A4 Struktura ładu korporacyjnego, w tym przywództwo klienta, mogłaby promować przestrzeganie podstawowych zasad. Wobec tego na ocenę poziomu zagrożenia dokonaną przez zawodowego księgowego mogłoby mieć również wpływ środowisko działalności klienta. Na przykład:

- klient wymaga od odpowiednich osób spoza kierownictwa zatwierdzenia lub zatwierdzenia wyboru firmy mającej wykonać zlecenie;
- decyzje zarządcze w imieniu klienta podejmuje kompetentny personel posiadający doświadczenie i staż pracy;
- 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 mogłoby mieć wpływ środowisko pracy wewnątrz zatrudniającej go firmy oraz środowisko jej działalności. Na przykład:

- kierownictwo firmy propaguje przestrzeganie podstawowych zasad i ustala oczekiwania, 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 propagują przestrzeganie podstawowych zasad;
- zarządzanie uzależnieniem od przychodów otrzymywanych od jednego klienta;
- partner odpowiedzialny za zlecenie posiadający w firmie upoważnienie do podejmowania decyzji dotyczących przestrzegania podstawowych zasad, w tym decyzji o przyjmowaniu lub świadczeniu usług dla klienta;
- wymogi dotyczące wykształcenia, szkolenia i doświadczenia;
- procesy ułatwiające i adresujące wewnętrzne i zewnętrzne obawy lub skargi.

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

300.7 A6 Nowe informacje lub zmiany w faktach i okolicznościach mogłyby:

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

W takich sytuacjach działania, które były już wdrożone jako zabezpieczenia mogłyby nie być dłużej skuteczną reakcją na zagrożenia. Odpowiednio, stosowanie ramowych założeń

konceptyjnych 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 w faktach i okolicznościach, które mogłyby mieć wpływ na poziom zagrożenia obejmują sytuacje kiedy:

- zakres profesjonalnej usługi jest rozszerzony;
- klient staje się jednostką notowaną na giełdzie lub nabywa inną jednostkę organizacyjną;
- firma łączy się z inną firmą;
- zawodowy księgowy jest powiązany razem przez dwóch klientów i powstaje spór między tymi klientami;
- następuje zmiana w powiązaniach osobistych lub najbliższej rodziny zawodowego księgowego.

### **Reagowanie na zagrożenia**

300.8 A1 Paragrafy od R120.10 do 120.10 A2 określają wymogi i zastosowanie materiału dotyczące reagowania na zagrożenia, które nie są na akceptowalnym poziomie.

#### *Przykłady zabezpieczeń*

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

- przydzielenie dodatkowego czasu i wykwalifikowanego personelu do wymaganych zadań, gdy zlecenie które zostało zaakceptowane, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie czerpania korzyści własnych;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była członkiem zespołu, dokonującej przeglądu wykonanej pracy lub doradzającej, w razie konieczności mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie czerpania korzyści własnych;
- wykorzystywanie różnych partnerów i zespołów wykonujących zlecenia z oddzielnymi ścieżkami raportowania dla świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi atestacyjnemu, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenia autokontroli, promowania interesów lub nadmiernej zażyłości;
- zaangażowanie innej firmy do wykonania lub ponownego wykonania części zlecenia, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenia czerpania korzyści własnych, autokontroli, promowania interesów, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia;
- ujawnienie klientom wszelkich odnośnych wynagrodzeń lub prowizji otrzymanych za rekomendowanie usług lub produktów, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie czerpania korzyści własnych;
- rozdzielenie zespołów podczas rozwiązywania spraw o poufnym charakterze, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie czerpania korzyści własnych.



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

Odpowiednia osoba dokonująca przeglądu

300.8 A4 Odpowiednia osoba dokonująca przeglądu to profesjonalista posiadający niezbędną wiedzę, umiejętności, doświadczenie i upoważnienie do przeprowadzenia w obiektywny sposób przeglądu wykonanej pracy lub zrealizowanych usług. Taka osoba mogłaby być zawodowym księgowym.

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

**R300.9** Komunikując się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z niniejszym kodeksem, zawodowy księgowy ustala odpowiednią osobę (y) w ramach struktury nadzorczej jednostki, z którą (ymi) się komunikuje. Jeżeli księgowy komunikuje się z podgrupą spośród osób sprawujących nadzór, określa, czy konieczne jest komunikowanie się również ze wszystkimi osobami spośród sprawujących nadzór, tak aby były one odpowiednio poinformowane.

300.9 A1 Określając z kim się komunikować, zawodowy księgowy mógłby rozważyć:

- (a) rodzaj i znaczenie danych okoliczności; oraz
- (b) sprawę, która ma być zakomunikowana.

300.9 A2 Przykłady podgrup spośród osób sprawujących nadzór obejmują komitet audytu lub pojedynczych członków spośród osób sprawujących nadzór.

**R300.10** Jeżeli zawodowy księgowy komunikuje się z osobami posiadającymi odpowiedzialność zarządczą jak również nadzorczą, księgowy upewnia się, że komunikowanie się z tymi osobami zapewnia należyte poinformowanie wszystkich osób sprawujących funkcje nadzorcze, które księgowy oprócz tego by poinformował.

300.10 A1 W niektórych przypadkach wszystkie osoby sprawujące 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 informowana jest (są) osoba (y) pełniące funkcje zarządcze, które sprawują również funkcje nadzorcze, zawodowy księgowy zapewnia wypełnienie wymogu komunikacji z osobami sprawującymi nadzór.

## ROZDZIAŁ 310

### KONFLIKTY INTERESÓW

#### Wprowadzenie

- 310.1 Od zawodowego księgowego 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 wywołuje zagrożenia dla przestrzegania zasady obiektywizmu i mógłby wywołać zagrożenia dla przestrzegania innych podstawowych zasad. Takie zagrożenia mogłyby zostać wywołane, gdyby:
- (a) zawodowy księgowy świadczył profesjonalną usługę związaną z konkretną sprawą dla dwóch lub większej liczby klientów, których interesy dotyczące tej sprawy są sprzeczne; lub
  - (b) interesy zawodowego księgowego dotyczące konkretnej sprawy i interesy klienta, dla którego zawodowy księgowy świadczy profesjonalną usługę odnoszącą się do tej sprawy, są sprzeczne.
- 310.3 Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania 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 zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- R310.4** Zawodowy księgowy nie pozwala, aby konflikt interesów negatywnie wpływał na jego osąd zawodowy lub gospodarczy.
- 310.4 A1 Przykłady okoliczności, które mogłyby wywoływać konflikt interesów obejmują:
- świadczenie usług doradztwa transakcyjnego dla klienta zamierzającego nabyć jednostkę będącą klientem badania, gdy firma uzyskała w trakcie badania poufne informacje, które mogłyby być istotne dla tej transakcji;
  - doradzanie równocześnie dwóm klientom w tym samym czasie, konkurującym w nabyciu tego samego przedsiębiorstwa, a porada mogłaby 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 należnych kwot;

- 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 racjonalne kroki, aby zidentyfikować okoliczności, które mogłyby wywołać konflikt interesów i w ten sposób wywołać zagrożenie dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Takie kroki obejmują identyfikację:

- (a) rodzaju istotnych interesów i powiązań pomiędzy zaangażowanymi stronami; oraz
- (b) usług i ich skutków dla zaangażowanych stron.

310.5 A1 Skuteczny proces identyfikacji konfliktu pomaga zawodowemu księgowemu podczas podejmowania racjonalnych kroków w celu określenia interesów i powiązań, które mogłyby stwarzać rzeczywisty lub ewentualny konflikt interesów, zarówno przed ustaleniem, 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 jest zidentyfikowany, tym większe prawdopodobieństwo, że księgowy będzie mógł zareagować na zagrożenia stworzone przez konflikt interesów.

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

- rodzaj świadczonych profesjonalnych usług;
- 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 w okolicznościach*

**R310.6** Zawodowy księgowy pozostaje wyczulony na zmiany, jakie następują na przestrzeni czasu w rodzaju usług, interesów i powiązań, które mogłyby wywołać konflikt interesów podczas wykonywania zlecenia.

310.6 A1 Rodzaj usług, interesy i powiązania mogłyby zmienić się w trakcie zlecenia. Dzieje się tak szczególnie wtedy, gdy zawodowy księgowy jest proszony o podjęcie się zlecenia

w sytuacji, która mogłaby stać się sporna, nawet jeżeli strony, które zatrudniają księgowego na początku mogłyby nie być zaangażowane w spór.

#### *Firmy należące do sieci*

**R310.7** Jeżeli firma jest członkiem sieci, zawodowy księgowy rozważa konflikty interesów, o których ma prawo uważać, że mogłyby istnieć lub mogłyby pojawić się jako skutek interesów i powiązań firmy należącej do sieci.

310.7 A1 Czynniki, które należy rozważyć podczas identyfikacji interesów i powiązań dotyczących firmy należącej do sieci obejmują:

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

#### **Zagrożenia wywołane przez konflikty interesów**

310.8 A1 Zasadniczo, im bardziej bezpośrednie powiązanie pomiędzy profesjonalną usługą a sprawą, co do której interesy stron pozostają w konflikcie, tym większe prawdopodobieństwo, że poziom zagrożenia nie jest na akceptowalnym poziomie.

310.8 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia wywołanego przez konflikt interesów obejmują środki chroniące przed niepowołanym ujawnieniem poufnych informacji podczas wykonywania profesjonalnych usług odnoszących się do poszczególnych spraw dwóch lub większej liczby klientów, których interesy, w odniesieniu do tej sprawy, pozostają w konflikcie. Środki te obejmują:

- istnienie w firmie wyodrębnionych obszarów spełniających specjalne funkcje, które mogłyby działać jako bariera dla przekazywania poufnych informacji pomiędzy wyodrębnionymi obszarami;
- 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;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie jest zaangażowana w świadczenie danej usługi, ani w inny sposób nie wpływa na nią dany konflikt, przeprowadzającej przegląd 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 szczegółowe ujawnienie i formalna zgoda są konieczne obejmują:

- okoliczności wywołujące konflikt interesów;
- strony, których mogłyby to dotyczyć;
- rodzaj spraw, które mogłyby się pojawić;
- możliwość rozwinięcia się określonej sprawy w nieoczekiwany sposób.

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

- ogólne ujawnienie klientom okoliczności, w których zawodowy księgowy zgodnie z powszechną praktyką rynkową nie świadczy profesjonalnych usług wyłącznie jednemu klientowi (na przykład konkretnej profesjonalnej usługi w konkretnym sektorze rynku). Umożliwia to klientowi wydanie odpowiednio ogólnej zgody. Na przykład, księgowy mógłby dokonać ogólnego ujawnienia na warunkach typowych dla zlecenia;
- szczegółowe ujawnienie konkretnych okoliczności tego konfliktu dotyczące klientów, o wystarczającej szczegółowości umożliwiającej klientowi podjęcie świadomej decyzji dotyczącej danej sprawy i wobec tego udzielenie formalnej zgody. Takie ujawnienie mogłoby obejmować szczegółową prezentację okoliczności i wyczerpujące wyjaśnienie wszelkich planowanych zabezpieczeń oraz powiązanych ryzyk.
- zgoda mogłaby 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 Zasadniczo konieczne jest:

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

310.9 A4 Jeżeli ujawnienie lub zgoda nie mają formy pisemnej, zawodowego księgowego zachęca się do udokumentowania:

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

- (a) kończy lub odmawia świadczenia profesjonalnych usług, które mogłyby skutkować konfliktem interesów; albo
- (b) kończy stosowne powiązania lub zrzeka się danych udziałów, aby wyeliminować zagrożenie lub zredukować 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 trzecich stron.

310.11 A1 Podrozdział 114 określa wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie w przypadkach, które mogłyby wywoływać zagrożenie dla przestrzegania zasady zachowania poufności.

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

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

- (a) firma nie działa w charakterze obrońcy interesów jednego z klientów, przy przyjęciu stanowiska przeciwnego wobec drugiego klienta w związku z tą samą sprawą;
- (b) zastosowano szczególne 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 mogłaby prawdopodobnie stwierdzić, że akceptacja lub kontynuacja zlecenia przez firmę jest właściwa, ponieważ ograniczenie możliwości świadczenia przez firmę profesjonalnej usługi prowadziłaby do nieproporcjonalnych negatywnych skutków dla klientów lub innych stosownych stron trzecich.

310.12 A1 Naruszenie zachowania poufności mogłoby mieć miejsce, na przykład, 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 mógłby być zaangażowany w to oszustwo.

### Dokumentacja

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

- (a) rodzaj okoliczności, w tym rolę, jaką pełni;
- (b) zastosowanie szczególnych 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 zawodowego księgowego 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 nowego klienta, powiązania lub zmiany w istniejących zleceniach mogłyby wywołać zagrożenie dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Niniejszy rozdział zawiera szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Akceptacja klienta i zlecenia

###### *Postanowienia ogólne*

- 320.3 A1 Zagrożenia dla przestrzegania zasady uczciwości lub profesjonalnego postępowania mogłyby być wywołane, na przykład, przez budzące wątpliwość kwestie związane z klientem (ich właścicielami, kierownictwem lub działalnością). Kwestie, które, jeżeli są znane, mogłyby wywołać takie zagrożenie obejmują zaangażowanie klienta w nielegalną działalność, nieuczciwość, budzące wątpliwości praktyki sprawozdawczości finansowej albo inne nieetyczne postępowanie.
- 320.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują:
- wiedzę i zrozumienie klienta, jego właścicieli, kierownictwa i osób sprawujących nadzór oraz działalności gospodarczych; lub
  - zaangażowania klienta w reagowanie na dyskusyjne kwestie, na przykład poprzez ulepszanie praktyk ładu korporacyjnego lub kontroli wewnętrznych.
- 320.3 A3 Zagrożenie czerpania korzyści własnych wraz z zasadą zawodowych kompetencji i należytej staranności jest wywoływane, gdy zespół wykonujący zlecenie nie posiada lub nie nabywa kompetencji w celu świadczenia profesjonalnych usług.
- 320.3 A4 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują:
- odpowiednie zrozumienie:
    - rodzaju działalności klienta;
    - złożoności jego działań;
    - wymogów zlecenia; oraz
    - celu, rodzaju i zakresu pracy do wykonania;
  - wiedzę o stosownych branżach, lub o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia;
  - doświadczenie w zakresie odpowiednich wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych;

- istnienie polityk i procedur kontroli jakości, zaprojektowanych w celu dostarczenia racjonalnej pewności, że zlecenia są akceptowane tylko wtedy, gdy mogłyby być przeprowadzane w kompetentny sposób.

320.3 A5 Przykłady działań, które mogłyby 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 braku akceptacji zlecenia w przypadku, gdy księgowy:

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

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

320.4 A2 Jeżeli zawodowy księgowy jest proszony o podjęcie się pracy, która jest uzupełniająca lub dodatkowa do pracy obecnego lub poprzedniego księgowego, mogłoby być wywołane zagrożenie wynikające z czerpania korzyści własnych mające wpływ na przestrzeganie zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, na przykład na skutek niekompletnej informacji.

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

320.4 A4 Przykłady działań które mogłyby 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. Na przykład zapytanie mogłoby ujawnić wcześniej nieujawnione istotne fakty i mogłoby wskazywać na nieporozumienia



pomiędzy obecnym lub poprzednim księgowym, które mogłyby wpływać na decyzję o akceptacji zlecenia;

- uzyskanie informacji z innych źródeł, takich jak bezpośrednie zapytania stron trzecich lub podstawy dochodzeń dotyczących kierownictwa wyższego szczebla lub osobach sprawujących nadzór 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 księgowym lub poprzednim księgowym, podejmuje on racjonalne kroki 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:

- przestrzega stosownych przepisów prawa i regulacji dotyczących takiego zapytania; oraz
- przekazuje wszelkie informacje w sposób szczery i jednoznaczny.

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

- od tego, czy obecny lub poprzedni księgowy uzyskał zgodę od klienta na rozmowę; oraz
- prawnych i etycznych wymogów odnoszących się takich rozmów i ujawniania, które mogłyby być różne w zależności od systemu prawnego.

320.7 A2 Okoliczności, w których od zawodowego księgowego wymaga się lub mogłyby się wymagać ujawnienia poufnych informacji lub gdy ujawnienie takich informacji mogłyby 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 przyjęciu zlecenia. Za wyjątkiem okoliczności dotyczących naruszenia lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji określonych w paragrafach R360.21 i R360.22:

- jeżeli klient zgadza się, aby obecny lub poprzedni księgowy ujawnił wszelkie tego rodzaju fakty lub inne informacje, obecny lub poprzedni księgowy przekazuje takie informacje w sposób szczery i jednoznaczny; oraz
- 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 uważnie rozważa nieudzielenie zgody lub odmowę podczas decydowania, czy zaakceptować zlecenie.

#### **Klient i kontynuacja zlecenia**

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

320.9 A1 Ewentualne zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad, które mogłyby powstać po akceptacji, jeżeli byłyby znane wcześniej, mogłyby spowodować, że zawodowy księgowy odmówiłby przyjęcia zlecenia. Na przykład, zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady uczciwości mogłyby powstać przez niewłaściwe zarządzanie wynagrodzeniami lub wyceną bilansową.

#### **Wykorzystanie pracy eksperta**

**R320.10** Gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę eksperta, ustala, czy to wykorzystanie 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 mogłyby być uzyskane z wcześniejszej współpracy z ekspertem lub z konsultacji z innymi osobami.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez IRBR i IFRS

## ROZDZIAŁ 321

### DRUGIE OPINIE\*

#### Wprowadzenie

- 321.1 Od zawodowego księgowego 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 obecnym klientem mogłoby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub inne zagrożenie dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Niniejszy rozdział określa szczegółowe zastosowanie materiału mającego znaczenie dla stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- 321.3 A1 Zawodowy księgowy mógłby zostać poproszony o wydanie drugiej opinii na temat stosowania zasad lub standardów rachunkowości, rewizji finansowej, sprawozdawczości finansowej (a) w szczególnych okolicznościach lub też (b) w odniesieniu do transakcji dokonywanych w imieniu lub przez jednostkę, która nie jest obecnym klientem. Zagrożenie, na przykład, czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności mogłoby 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 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 zagrożenia czerpania korzyści własnych obejmują:
- uzyskanie, za zgodą klienta, informacji od obecnego lub poprzedniego księgowego;
  - opisanie ograniczeń towarzyszących każdej opinii w kontaktach z klientem;
  - dostarczenie obecnemu i 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, czy może dostarczyć opinię o którą prosi jednostka.

\* *Opinia jest integralną częścią sporządzanego przez biegłego rewidenta sprawozdania z badania (art. 83 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1089 z późn. zm.)) [uwaga odnosi się do treści całego Kodeksu]*

**ROZDZIAŁ 330****WYNAGRODZENIA I INNE RODZAJE HONORARIÓW****Wprowadzenie**

330.1 Od zawodowego księgowego 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 rodzaj wynagrodzenia i innego honorarium mogłoby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania jednej lub większej liczby podstawowych zasad. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymagania i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

**Zastosowanie materiału****Poziom wynagrodzenia**

330.3 A1 Podany poziom wynagrodzenia mógłby wpływać na zdolność zawodowego księgowego do wykonania profesjonalnych usług zgodnie ze standardami zawodowymi.

330.3 A2 Zawodowy księgowy mógłby podać jakiegokolwiek wynagrodzenie, które jest uważane za odpowiednie. Podanie wynagrodzenia niższego niż wynagrodzenie innego księgowego samo w sobie nie stanowi nieetycznego postępowania. Jednak poziom podanego wynagrodzenia wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, jeżeli podane wynagrodzenie jest tak niskie, że mogłoby to utrudniać wykonanie zlecenia zgodnie z obowiązującymi standardami technicznymi i zawodowym.

330.3 A3 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują:

- czy klient ma świadomość warunków zlecenia oraz, w szczególności, podstawy naliczonego wynagrodzenia i jakie profesjonalne usługi obejmują podane kwoty;
- czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny.

330.3 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie takie jak czerpanie korzyści własnych obejmują:

- dostosowanie poziomu wynagrodzenia lub zakresu zlecenia;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która przeprowadzi przegląd wykonanej pracy,

**Wynagrodzenia warunkowe**

330.4 A1 Wynagrodzenia warunkowe są stosowane do określonych rodzajów usług nieatestacyjnych. W pewnych okolicznościach wynagrodzenia warunkowe mogłyby jednak wywołać zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad, w szczególności zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady obiektywizmu.

330.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny 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 kontroli jakości;
- ustalenie, czy niezależna strona trzecia ma wykonać przegląd wyniku lub skutku transakcji;
- ustalenie czy poziom wynagrodzenia jest określony przez niezależną stronę, taką jak organ regulacyjny.

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

- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie przeglądu pracy usługi nieatestacyjnej wykonanej przez zawodowego księgowego;
- wcześniejsze otrzymanie pisemnej umowy z klientem z ustalonym wynagrodzeniem.

330.4 A4 Wymogi i zastosowanie materiału 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 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 nowej pracy w przypadku, gdy klient pozostaje klientem obecnego księgowego, jednak wymaga usług specjalistycznych nieoferowanych przez tego księgowego;
- wynagrodzenie otrzymane za polecenie stałego klienta innemu zawodowemu księgowemu lub innemu ekspertowi w przypadku, gdy obecny księgowy nie świadczy określonych profesjonalnych usług wymaganych przez klienta;
- prowizję otrzymaną od osoby trzeciej (np. sprzedawcy oprogramowania komputerowego) w związku ze sprzedażą dóbr lub usług klientowi.

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

- otrzymanie od klienta wcześniejszej zgody na ustalone prowizje w związku ze sprzedażą dla klienta dóbr lub usług przez osobę trzecią mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie czerpania korzyści własnych;
- ujawnienie klientom jakiegokolwiek ustalonego wynagrodzenia lub prowizji z tytułu polecenia zapłaconego lub przyjętego od innego zawodowego księgowego lub strony trzeciej za rekomendowanie usług lub produktów, mogłoby 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.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## **ROZDZIAŁ 340**

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

[Zastrzeżone dla Rozdziału 340, który stanowi część projektu Zachęty]

*Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA*

## ROZDZIAŁ 350

### SPRAWOWANIE PIECZY NAD AKTYWAMI KLIENTA

#### Wprowadzenie

- 350.1 Od zawodowego księgowego 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 wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych lub inne zagrożenie dla przestrzegania zasad profesjonalnego postępowania i obiektywizmu. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### 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** Jako część 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 mogłyby ujawnić na przykład, że pochodzą one z nielegalnej działalności, takiej jak pranie brudnych pieniędzy. W takich okolicznościach mogłyby powstać zagrożenie i zastosowanie miałyby postanowienia Rozdziału 360.

##### Po przejęciu pieczy

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



## ROZDZIAŁ 360

### REAKCJA 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 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia dla zasad uczciwości i profesjonalnego postępowania powstają, gdy zawodowy księgowy dowiadyuje się o naruszeniu lub podejrzewa naruszenie przepisów prawa i regulacji.
- 360.3 Podczas świadczenia klientowi profesjonalnej usługi, zawodowy księgowy mógłby natknąć się na naruszenie lub dowiedzieć się o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu w trakcie świadczenia profesjonalnych usług klientowi. Niniejszy rozdział zawiera wytyczne dla zawodowego księgowego dotyczące oceny skutków sprawy i możliwych sposobów postępowania w odniesieniu do naruszenia lub podejrzanego naruszenia:
- (a) przepisów prawa i regulacji ogólnie uznanych za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym klienta; oraz
  - (b) innych przepisów prawa i regulacji, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalenie kwot i ujawnień w sprawozdaniu finansowym klienta, lecz przestrzeganie których mogłoby być podstawowe 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 akceptacja odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Odnosząc się do naruszenia lub podejrzanego naruszenia, celami zawodowego księgowego są:
- (a) przestrzeganie podstawowych zasad uczciwości i profesjonalnego postępowania;
  - (b) powiadamianie kierownictwa klienta lub, gdzie to odpowiednie, osób sprawujących nadzór u klienta, aby:
    - (i) umożliwić im naprawę, zapobieżenie konsekwencjom lub złagodzenie konsekwencji zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia; lub
    - (ii) powstrzymać popełnienie naruszenia tam, gdzie ono jeszcze nie wystąpiło; oraz
  - (c) podjęcie takich dalszych działań, jakie są odpowiednie w interesie publicznym.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- 360.5 A1 Naruszenie przepisów prawa i regulacji („naruszenie”) obejmuje zaniechanie działań lub zlecenie ich, umyślne lub nieumyślne, sprzecznie z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami, popełnione przez następujące strony:
- (a) klient;

- (b) osoby sprawujące nadzór u klienta;
- (c) kierownictwo klienta; lub
- (d) inne osoby pracujące dla klienta lub będące pod jego kierownictwem.

360.5 A2 Przykłady przepisów prawa i regulacji, do których odnosi się niniejszy rozdział, zawierają te przepisy, które dotyczą:

- oszustw, korupcji i łapownictwa;
- prania brudnych pieniędzy, finansowania terroryzmu, popełniania przestępstw;
- giełd papierów wartościowych i obrotu;
- bankowości i innych produktów i usług finansowych;
- ochrony danych;
- zobowiązań i płatności podatkowych i emerytalnych;
- ochrony środowiska;
- zdrowia i bezpieczeństwa publicznego.

360.5 A3 Naruszenie mogłoby skutkować dla klienta grzywnami, procesem sądowym lub innymi konsekwencjami, które mogłyby ewentualnie istotnie wpływać na jego sprawozdanie finansowe. Co ważne, takie naruszenie mogłoby mieć szersze konsekwencje dla interesu publicznego pod względem ewentualnej znaczącej szkody dla inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa. Na potrzeby niniejszego rozdziału przyjmuje się, że działanie powodujące znaczącą szkodę to takie, które skutkuje poważnymi niekorzystnymi konsekwencjami finansowymi lub niefinansowymi dla którejkolwiek z tych stron. Przykładami może być popełnienie oszustwa powodującego znaczące straty finansowe inwestorów oraz naruszenie przepisów prawa i regulacji dotyczących ochrony środowiska, co wywołuje zagrożenie dla zdrowia lub bezpieczeństwa pracowników lub społeczeństwa.

**R360.6** W niektórych systemach prawnych istnieją przepisy ustawowe lub wykonawcze określające w jaki sposób zawodowi księgowi powinni reagować na naruszenie lub podejrzaną naruszenie. Te przepisy ustawowe lub wykonawcze mogłyby różnić się od postanowień niniejszego rozdziału lub wykraczać poza nie. Napotykając na takie naruszenie lub podejrzaną naruszenie, księgowy uzyskuje zrozumienie przepisów ustawowych lub wykonawczych i postępuje zgodnie z nimi, w tym z:

- (a) wszelkimi wymogami dotyczącymi zgłaszania sprawy do stosownego organu; oraz
- (b) wszelkimi zakazami ostrzegania klienta.

360.6 A1 Zakaz ostrzegania klienta mógłby powstać, na przykład w myśl ustawodawstwa o przeciwdziałaniu praniu brudnych pieniędzy.

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

360.7 A2 Zawodowy księgowy, który napotyka na lub zostaje poinformowany o sprawach w sposób oczywisty nieznaczących, nie jest zobowiązany do przestrzegania niniejszego rozdziału. To, czy sprawa jest w sposób oczywisty nieznacząca należy ocenić w odniesieniu do jej

charakteru oraz finansowego lub innego rodzaju wpływu na klienta, jego interesariuszy i ogółu społeczeństwa.

360.7 A3 Niniejszy rozdział nie odnosi się do:

- (a) indywidualnych wykroczeń niezwiązanych z działalnością gospodarczą klienta; oraz
- (b) naruszenia przez strony inne niż te opisane w paragrafie 360.5 A1. Na przykład uwzględnia to okoliczności, w których zawodowy księgowy został zaangażowany przez klienta do przeprowadzenia *due diligence* dla strony trzeciej, w której zidentyfikowane lub podejrzewane naruszenie miało miejsce;

Księgowy mógłby jednak uznać wskazówki zawarte w tym rozdziale za pomocne przy rozważaniu, jak reagować w powyższych 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 naruszenie przepisów przez:

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

### **Obowiązki wszystkich zawodowych księgowych**

**R360.9** Jeżeli zawodowy księgowy dowiaduje się o sprawie, do której niniejszy rozdział ma zastosowanie, kroki, które podejmuje aby spełnić wymagania niniejszego rozdziału, powinny zostać podjęte w odpowiednim czasie. 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**

*Uzyskiwanie zrozumienia sprawy*

**R360.10** Jeżeli zawodowy księgowy zaangażowany do przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego dowiaduje się o informacjach dotyczących naruszenia lub podejrzanego naruszenia, uzyskuje zrozumienie danej sprawy. Zrozumienie to obejmuje rodzaj naruszenia lub podejrzanego naruszenia oraz okoliczności, w których wystąpiło lub mogłoby wystąpić.

360.10 A1 Zawodowy księgowy mógłby dowiedzieć się o naruszeniu lub podejrzanym 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 posługiwania się zawodowym osądem. Jednakże, księgowy nie jest zobowiązany do 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 mógłby skonsultować się przy zachowaniu poufności, z innymi osobami z firmy, firmy należącej do sieci, czy organizacji zawodowej lub z radcą prawnym.

**R360.11** Jeżeli zawodowy księgowy identyfikuje lub podejrzewa, że wystąpiło lub mogłoby wystąpić naruszenie, omawia tę sprawę z członkiem kierownictwa 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 mogłaby również skłonić kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór do zbadania sprawy.

360.11 A2 Właściwy szczebel kierownictwa, z którym omawiana jest dana sprawa, jest sprawą 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 zwykle przynajmniej jeden poziom powyżej osoby lub osób zaangażowanych lub potencjalnie zaangażowanych w sprawę. W kontekście grupy właściwym szczeblem mogłoby być kierownictwo jednostki, która sprawuje kontrolę nad klientem.

360.11 A4 Zawodowy księgowy mógłby również rozważyć omówienie sprawy, gdzie ma to zastosowanie, z audytorami wewnętrznymi.

**R360.12** Jeżeli zawodowy księgowy uważa, że kierownictwo jest zaangażowane w naruszenie lub podejrzewane naruszenie, omawia tę sprawę z osobami sprawującymi nadzór.

#### *Reakcja na sprawę*

**R360.13** Omawiając naruszenie lub podejrzewane naruszenie z kierownictwem oraz, gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór, zawodowy księgowy doradza im podjęcie odpowiednich i terminowych działań, jeżeli jeszcze ich podjęły, w celu:

- (a) skorygowania, naprawy lub złagodzenia konsekwencji naruszenia;
- (b) powstrzymania popełnienia 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 podejrzewanego naruszenia.

360.14 A1 Jeżeli kierownictwo i osoby sprawujące nadzór nie rozumieją swojej odpowiedzialności prawnej i regulacyjnej odnoszącej się do tej sprawy, zawodowy księgowy mógłby

zaproponować odpowiednie źródła informacji lub rekomendować uzyskanie porady prawnej.

**R360.15** Zawodowy księgowy przestrzega mających zastosowanie:

- (a) przepisów prawa i regulacji, w tym przepisów ustawowych lub wykonawczych 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 mogłyby określać termin, w jakim zgłoszenie naruszenia lub podejrzanego naruszenia powinny być dokonane właściwemu organowi.

Komunikacja w przypadku grup kapitałowych

**R360.16** Gdy zawodowy księgowy dowiadyuje się o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu w odniesieniu do części składowej 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 części składowej grupy, dla celów związanych z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego; lub
- (b) księgowy otrzymuje zlecenie przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego części składowej grupy w innych celach niż badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, na przykład badania ustawowego.

Przekazywanie informacji partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy jest uzupełnieniem reagowania 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 dowiadyuje się o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu podczas przeprowadzania badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, rozważa, czy dana sprawa mogłaby być istotna dla jednej lub większej liczby części składowych 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. badanie ustawowe.

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 podejrzewane naruszenie mogłoby mieć znaczenie dla jednej lub większej liczby części składowych określonych w paragrafie R360.17(a) i (b), partner odpowiedzialny za badanie grupy podejmuje kroki w celu poinformowania o sprawie osoby wykonujące pracę w tych częściach składowych, o ile nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulację. 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(-e) część(-ci) składowa(-e) określone w paragrafie R360.17(b) podlega(ją) 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 części składowych posiadania 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 te same lub inne firmy lub sieci od tych wykonujących pracę w częściach składowych.

*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 Czynniki mający znaczenie podczas rozważania oceny odpowiedniości reakcji kierownictwa oraz, gdzie ma to zastosowanie, osób sprawujących nadzór jest ustalenie czy:

- reakcja następuje w odpowiednim czasie;
- naruszenie lub podejrzewane naruszenie zostało adekwatnie przeanalizowane;
- podjęto lub są podejmowane działania prowadzące do skorygowania, naprawy lub złagodzenia konsekwencji wszelkich naruszeń;
- podjęto lub są podejmowane działania prowadzące do powstrzymania popełnienia naruszenia tam, gdzie ono jeszcze nie wystąpiło;
- podjęte zostały lub są podejmowane odpowiednie kroki, 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, 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, że ich rodzaj i zakres będą zależeć od różnych czynników, w tym:

- ramowych założeń prawnych i regulacyjnych;
- pilności sytuacji;

- rozprzestrzenienia się danej sprawy dla 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 podejrzanego naruszenia;
- istnienia wiarygodnych dowodów rzeczywistej lub ewentualnej znaczącej szkody dla interesów jednostki, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.

360.20 A2 Przykłady okoliczności, które mogłyby 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 ich zaangażowania lub intencji zaangażowania w jakiegokolwiek naruszenie;
- 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 mogłaby prawdopodobnie stwierdzić, że księgowy działał odpowiednio w interesie publicznym.

360.21 A1 Dalsze działania zawodowego księgowego mogłyby obejmować:

- ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi, nawet jeżeli nie ma takiego wymogu 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 stanowi substytutu dla podjęcia innych działań, które mogłyby być niezbędne do realizacji celów zawodowego księgowego wynikających z niniejszego rozdziału. W niektórych systemach prawnych mogłyby jednak istnieć ograniczenia co do dalszych działań dostępnych dla księgowego. W takich okolicznościach wycofanie się mogłoby okazać się jedynym dostępnym sposobem działania.

**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 dostarcza proponowanemu księgowemu wszelkie istotne fakty i inne informacje odnoszące się do zidentyfikowanego lub podejrzanego naruszenia. Poprzedni księgowy postępuje w ten sposób nawet w okolicznościach omówionych w paragrafie R320.8(b) w przypadku, gdy klient nie udzieli lub odmawia udzielenia poprzedniemu księgowemu zgody na rozmowę o sprawach klienta z proponowanym księgowym, o ile nie jest to zakazane przez przepisy prawa lub regulację.

360.22 A1 Fakty i inne informacje które będą udostępnione 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 porozumieć się z poprzednim księgowym, wówczas proponowany księgowy podejmuje uzasadnione kroki w celu uzyskania informacji o okolicznościach zmiany zlecenia w inny sposób.

360.23 A1 Inne sposoby uzyskania informacji o okolicznościach zmiany zlecenia obejmują zapytania stron trzecich lub zbadanie otoczenia kierownictwa lub osób sprawujących nadzór.

360.24 A1 Ocena sprawy mogłaby obejmować skomplikowane analizy i osady, a zawodowy księgowy mógłby rozważyć:

- konsultacje wewnętrzne;
- uzyskanie porady prawnej w celu zrozumienia wyborów księgowego oraz zawodowe i prawne konsekwencje podjęcia wszelkich konkretnych sposobów działania;
- skonsultowanie się z zachowaniem poufności z regulatorem lub organem zawodowym.

Ustalenie, czy ujawnić sprawę właściwemu organowi

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

360.25 A2 Ustalenie, czy dokonanie takiego ujawnienia zależy w szczególności od rodzaju i zakresu faktycznej lub możliwej szkody, która jest lub mogłaby być wyrządzona przez daną sprawę inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Na przykład, zawodowy księgowy mógłby ustalić, że ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi jest odpowiednim sposobem działania, jeżeli:

- jednostka jest zaangażowana w łapownictwo (na przykład z udziałem krajowych lub zagranicznych urzędników rządowych w celu zagwarantowania dużych kontraktów);
- jednostka jest jednostką regulowaną, a dana sprawa jest tak znacząca, że mogłaby zagrozić pozbawieniem jej licencji na wykonywanie działalności;
- jednostka jest notowana na giełdzie, a dana sprawa mogłaby mieć negatywne konsekwencje dla uczciwego i prawidłowego obrotu papierami wartościowymi jednostki lub stwarzać systemowe ryzyko dla rynków finansowych;
- możliwe jest, że jednostka będzie sprzedawać produkty niebezpieczne dla zdrowia lub bezpieczeństwa publicznego;
- jednostka wspiera klientów poprzez pomoc w unikaniu płacenia podatków.

360.25 A3 Ustalenie, czy dokonać takiego ujawnienia, będzie zależało również od czynników zewnętrznych takich jak poniższe:

- czy istnieje właściwy organ, który jest w stanie przyjąć taką informację i spowodować zbadanie przyczyny danej sprawy oraz podjąć działanie. Właściwy organ będzie zależał od rodzaju sprawy. Na przykład, właściwym organem będzie regulator rynku papierów wartościowych w przypadku oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub agencja ochrony środowiska w przypadku naruszenia przepisów prawa lub regulacji dotyczących środowiska;



- czy istnieje ustawodawstwo lub regulacje zapewniające niezawodną i wiarygodną ochronę przed odpowiedzialnością cywilną, karną lub zawodową albo środkami odwetowymi zapewniona przez przepisy ustawowe lub wykonawcze, takie jak zgłaszanie przypadków naruszeń\* zgodnie z przepisami ustawowymi lub wykonawczymi,
- czy istnieją faktyczne lub ewentualne zagrożenia fizycznego bezpieczeństwa zawodowego księgowego lub innych osób.

**R360.26** Jeżeli zawodowy księgowy ustala, 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 takiego ujawnienia, księgowy działa 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 mógłby dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym postępowaniu, co do którego księgowy ma przekonanie, że nieuchronnie doprowadziłoby 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 naruszenia z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, księgowy stosuje zawodowy osąd i ustala czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi, aby w ten sposób zapobiec lub złagodzić skutki takiego nieuchronnego naruszenia. W przypadku dokonania ujawnienia, jest to dozwolone zgodnie z paragrafem R114.1(d) Kodeksu.

#### *Dokumentacja*

**R360.28** W odniesieniu do naruszenia 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;
- w jaki sposób księgowy spełnił obowiązek określony 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

---

\* ang. *whistle-blowing*

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 podejrzewane 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**

*Uzyskiwanie zrozumienia sprawy i odniesienie się do niej kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór*

**R360.29** Jeżeli zawodowy księgowy zaangażowany do wykonania profesjonalnej usługi innej niż badanie sprawozdania finansowego dowiadyuje się o informacji dotyczącej naruszenia lub podejrzanego naruszenia, stara się uzyskać zrozumienie tej sprawy. Obejmuje ono rodzaj naruszenia lub podejrzanego naruszenia oraz okoliczności, w których to naruszenie wystąpiło lub mogłoby 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 na poziomie wyższym niż wymaga tego wykonanie profesjonalnej usługi, do której księgowy został zatrudniony. To, czy dany czyn stanowi faktyczne naruszenie rozstrzyga ostatecznie sąd lub inny uprawniony organ orzekający.

360.29 A2 W zależności od rodzaju i znaczenia danej sprawy, zawodowy księgowy mógłby skonsultować się z zachowaniem poufności, z innymi osobami z firmy, firmy należącej do sieci, organizacji zawodowej lub z radcą prawnym.

**R360.30** Jeżeli zawodowy księgowy identyfikuje lub podejrzewa, że wystąpiło lub mogłoby wystąpić naruszenie, księgowy omawia tę sprawę z kierownictwem właściwego szczebla. Jeżeli księgowy ma dostęp do osób sprawujących nadzór, księgowy 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 możliwych konsekwencji. Dyskusja mogłaby również skłonić kierownictwo jednostki lub osoby sprawujące nadzór do zbadania sprawy.

360.30 A2 Właściwy szczebel kierownictwa, z którym omawiana jest sprawa, jest kwestią zawodowego osądu. Istotne do rozważenia czynniki obejmują:

- rodzaj i okoliczności sprawy;
- osoby faktycznie lub potencjalnie zaangażowane;
- prawdopodobieństwo zmywy;
- ewentualne konsekwencje sprawy;
- czy kierownictwo danego szczebla jest w stanie zbadać sprawę i podjąć odpowiednie działanie.

*Informowanie o sprawie zewnętrznego audytora jednostki*

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

- (a) klienta badania firmy, lub
- (b) części składowej grupy klienta badania firmy,

księgowy powiadamia o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu firmę, chyba że jest to zakazane przez przepisy prawa lub regulację. Informowanie odbywa się zgodnie z protokołami lub procedurami firmy. W przypadku braku takich protokołów lub procedur, informowanie następuje bezpośrednio do kluczowego biegłego rewidenta.

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

- (a) klienta badania firmy należącej do sieci, lub
- (b) części składowej 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 protokołami lub procedurami firmy należącej do sieci. W przypadku braku takich protokołów lub procedur, przekazanie informacji następuje bezpośrednio do 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) części składowej wchodzącej w skład 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 poinformowania zgodnie z paragrafami od R360.31 do R360.33 obejmują:

- czy takie działanie będzie 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;
- prawdopodobną istotność sprawy dla badania sprawozdania finansowego klienta lub, gdy dana sprawa odnosi się do części składowej grupy, ewentualną istotność 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 przekazywania informacji jest umożliwienie kluczowemu biegłemu rewidentowi pozyskania 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, zależy od następujących czynników:

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

360.36 A2 Dalsze działania zawodowego księgowego mogłyby obejmować:

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

360.36 A3 Rozważając potrzebę ujawnienia właściwemu organowi, znaczące czynniki, które bierze się pod uwagę obejmują:

- czy takie działanie będzie niezgodne z przepisami prawa lub regulacjami;
- czy istnieją ograniczenia dotyczące ujawniania 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 podjęcie jej odpowiedniego działania;

**R360.37** Jeżeli zawodowy księgowy ustala, że ujawnienie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi jest w danych okolicznościach właściwym sposobem działania, ujawnienie to jest dozwolone zgodnie z paragrafem R114.1(d) Kodeksu. Dokonując takiego ujawnienia księgowy działa w dobrej wierze i zachowuje ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i twierdzeń. Księgowy rozważa również, czy właściwe jest poinformowanie klienta o swoim zamiarze przed ujawnieniem danej sprawy.

*Nieuchronne naruszenie*

**R360.38** W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy mógłby dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym postępowaniu, co do którego księgowy ma przekonanie, że o nieuchronnie doprowadziłoby 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 naruszenia z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, księgowy stosuje zawodowy osąd i ustala czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi, aby w ten sposób zapobiec lub złagodzić nieuchronnym skutkom takiego. W przypadku ujawnienia jest to dozwolone paragrafem R114.1(d) Kodeksu.

*Zasięganie porady*

360.39 A1 Zawodowy księgowy mógłby rozważać:

- wewnętrzną konsultację;
- uzyskanie porady prawnej w celu zrozumienia zawodowych i prawnych konsekwencji przyjęcia określonego sposobu działania;
- skonsultowanie się z zachowaniem poufności z regulatorem lub organizacją zawodową.

*Dokumentacja*

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

- 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;
- kierunki działania, które księgowy brał pod uwagę, dokonywane osądy oraz podjęte decyzje;
- w jaki sposób księgowy spełnił obowiązek określony w paragrafie R360.36.

<b>CZEŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU.....</b>	<b>95</b>
Rozdział 400 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do niezależności dla zleceń badania i przeglądu.....	95
Rozdział 410 Wynagrodzenia.....	107
Rozdział 411 Zasady wynagradzania i oceny.....	111
Rozdział 420 [Zastrzeżone dla prezentów i gościnności] .....	112
Rozdział 430 Faktyczna lub potencjalna sprawa sądowa.....	113
Rozdział 510 Udziały finansowe.....	114
Rozdział 511 Pożyczki i poręczenia.....	119
Rozdział 520 Powiązania gospodarcze .....	121
Rozdział 521 Powiązania rodzinne i osobiste .....	123
Rozdział 522 Poprzednia obsługa klienta badania .....	126
Rozdział 523 Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania.....	127
Rozdział 524 Zatrudnienie u klienta badania .....	128
Rozdział 525 Tymczasowe oddelegowanie personelu .....	131
Rozdział 540 Długotrwała współpraca personelu z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów).....	132
Rozdział 600 Postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych dla klienta badania	137
Podrozdział 601 – Rachunkowość i usługi księgowo.....	141
Podrozdział 602 – Usługi administracyjne.....	144
Podrozdział 603 – Usługi związane z wyceną .....	144
Podrozdział 604 – Usługi podatkowe.....	146
Podrozdział 605 – Usługi audytu wewnętrznego .....	151
Podrozdział 606 – Usługi z zakresu systemów technologii infomacyjnej .....	153
Podrozdział 607 – Usługi pomocnicze w sprawach sądowych .....	155
Podrozdział 608 – Usługi prawne .....	156
Podrozdział 609 – Usługi rekrutacyjne .....	157
Podrozdział 610 – Usług z zakresu finansów korporacyjnych.....	159
Rozdział 800 Sprawozdania dotyczące sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, które zawierają ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania (zlecenia badania i przeglądu).....	161

## MIĘDZYKRAJOWE STANDARDY NIEZALEŻNOŚCI (CZĘŚCI 4A I 4B)

### CZĘŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU ROZDZIAŁ 400

#### ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH W ODNIESIENIU 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. 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 terminu „zawodowy księgowy” odnosi się do indywidualnych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz do ich firm.
- 400.4 MSKJ 1 wymaga, aby firma ustanowiła polityki i procedury zaprojektowane w celu dostarczenia racjonalnej pewności, że firma, jej personel i, gdzie ma to zastosowanie, inne podmioty podlegające wymogom niezależności (w tym personel firmy należącej do sieci) zachowują niezależność tam, gdzie jest to wymagane przez stosowne wymogi etyczne. MSB oraz MSUP ustanawiają obowiązki dla partnerów odpowiedzialnych za zlecenie oraz zespołów wykonujących zlecenia, odpowiednio na poziomie zlecenia badania i przeglądu. Przydzielenie obowiązków w firmie będzie zależało od jej rozmiaru, struktury i organizacji. Wiele postanowień niniejszej Części nie nakłada na osoby w firmie określonego obowiązku podjęcia działań związanych z niezależnością, a raczej nawiązuje do „firmy” dla ułatwienia odniesienia. Firmy przypisują obowiązek za określone działanie osobom lub grupie osób (takiej jak zespół wykonujący badanie) zgodnie z MSKJ 1. Dodatkowo, wyżej wymieniony pojedynczy zawodowy księgowy pozostaje odpowiedzialny za przestrzeganie wszelkich postanowień mających zastosowanie w odniesieniu do jego działalności, interesów lub powiązań.
- 400.5 Niezależność jest związana z zasadami obiektywizmu i uczciwości. Obejmuje ona:
- 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;
  - 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 zachowujących „niezależność” oznacza, że ta osoba lub firma przestrzega postanowień niniejszej Części.

400.6 Kodeks wymaga, aby firmy przestrzegały podstawowych zasad i zachowały niezależność podczas wykonywania zleceń badania. Niniejsza Część określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału dotyczące tego, jak zastosować ramowe założenia koncepcyjne, aby zachować niezależność podczas wykonywania takich zleceń. Ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 stosuje się do niezależności w taki sam sposób, jak do podstawowych zasad określonych w Rozdziale 110.

400.7 Niniejsza część opisuje:

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

### **Jednostki zainteresowania publicznego**

400.8 Niektóre wymogi i zastosowanie materiału określone w niniejszej Części odzwierciedlają zakres interesu publicznego w określonych jednostkach definiowanych jako jednostki zainteresowania publicznego. Zachęca się firmy, aby określiły, czy traktować dodatkowe jednostki lub określone kategorie jednostek, 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. Przykłady mogłyby obejmować instytucje finansowe, takie jak banki, firmy ubezpieczeniowe oraz fundusze emerytalne;
- rozmiar;
- liczbę pracowników.

### **Sprawozdania zawierające ograniczenie wykorzystania i rozpowszechniania**

400.9 Sprawozdanie z badania mogłoby zawierać ograniczenie wykorzystania i rozpowszechniania. Jeżeli sprawozdanie zawiera takie ograniczenie i warunki określone w Rozdziale 800 są spełnione, wówczas wymogi dotyczące niezależności określone w niniejszej części mogą być zmienione w sposób przewidziany w Rozdziale 800.

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

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



## Wymogi i stosowanie materiału

### Postanowienia ogólne

**R400.11** Firma wykonująca zlecenie badania jest 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.

[Paragrafy od 400.13 do 400.19 są celowo pozostawione niewypełnione]

### Jednostki powiązane

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

[Paragrafy od 400.21 do 400.29 są celowo pozostawione niewypełnione]

### Okres, podczas którego wymagana jest niezależność

**R400.30** Niezależność, zgodnie z wymogami niniejszej Części jest zachowywana podczas:

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

400.30 A1 Okres realizacji zlecenia rozpoczyna się, gdy zespół wykonujący badanie rozpoczyna wykonywanie badania. Okres realizacji zlecenia kończy się po wydaniu sprawozdania z badania. Jeżeli zlecenie ma charakter powtarzalny okres realizacji zlecenia kończy się wraz z powiadomieniem przez jedną ze stron o zakończeniu współpracy zawodowej lub z chwilą wydania ostatniego sprawozdania z badania, w zależności od tego, co następuje później.

**R400.31** Jeżeli 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 są wywołane przez:

- (a) powiązania finansowe lub gospodarcze z klientem badania w trakcie lub po okresie objętym sprawozdaniem finansowym, ale przed akceptacją zlecenia badania; lub
- (b) usługi poprzednio realizowane dla klienta badania przez firmę lub firmę należącą do sieci.

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

400.31 A2 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia obejmują:

- wykorzystanie specjalistów niebędących członkami zespołu wykonującego badanie do wykonania usługi;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy dotyczącej w stosownych przypadkach badania i usług nieatestacyjnych;
- zaangażowanie innej firmy nienależącej do sieci, aby oceniła wyniki usługi nieatestacyjnej lub posiadanie innej firmy nienależącej do sieci do ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w zakresie koniecznym dla innej firmy do przyjęcia odpowiedzialności za tę usługę.

**[Paragrafy od 400.32 do 400.39 są celowo pozostawione niewypełnione]**

### **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 umożliwi osobom sprawującym nadzór:

- (a) rozważenie osądów firmy dotyczących identyfikacji i oceny zagrożeń;
- (b) rozważenie sposobu, w jaki zareagowano na zagrożenia, w tym odpowiedniość 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 niewypełnione]**

### **Firmy należące do sieci**

400.50 A1 Firmy często tworzą większe struktury z innymi firmami i jednostkami w celu zwiększenia ich 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 jest 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 definicję firmy należącej do sieci. Nie jest konieczne, aby jednostka spełniała również definicję 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 mogłaby prawdopodobnie uznać, 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 taka większa struktura dąży do współpracy oraz:

- (a) wyraźnie dąży do podziału zysków i kosztów pomiędzy jednostkami w ramach struktury (zob. par. 400.53 A2);
- (b) jednostki w ramach struktury posiadają wspólnego właściciela, kontrolę lub kierownictwo (zob. par. 400.53 A3);
- (c) jednostki w ramach struktury posiadają wspólne polityki i procedury kontroli jakości (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 posiadają znaczącą część profesjonalnych zasobów. (Zob. par. 400.53 A8, 400.53 A9)

400.53 A1 Oprócz tych opisanych w paragrafie R400.53, mogłyby istnieć inne ustalenia pomiędzy firmami i jednostkami w ramach większej struktury, która tworzy sieć. Jednakże, większa struktura mogłaby mieć na celu jedynie ułatwienie podziału pracy, co samo w sobie nie spełnia kryteriów niezbędnych do stworzenia 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 sam w sobie nie tworzy sieci. (Zob. par. R400.53(a)).

400.53 A3 Wspólny właściciel, kontrola lub kierownictwo mogłoby być zrealizowane przez zawarcie umowy lub w inny sposób. (Zob. par. R400.53(b)).

400.53 A4 Wspólne polityki i procedury kontroli jakości są to te zaprojektowane, wdrożone i monitorowane w obrębie większej struktury. (Zob. par. R400.53(c)).

400.53 A5 Posiadanie wspólnej strategii gospodarczej obejmuje porozumienie pomiędzy jednostkami, aby osiągnąć wspólne cele strategiczne. Jednostka nie jest firmą należącą do sieci tylko dlatego, że współpracuje z inną jednostką wyłącznie po to, aby wspólnie odpowiadać 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, mogłoby sprawiać wrażenie, że należy do sieci, jeżeli na swoim papierze

firmowym lub materiałach promocyjnych odnosi się to firmy będącej członkiem zrzeszenia firm. Odpowiednio, jeżeli nie zostaną zastosowane środki ostrożności dotyczące sposobu opisywania takiego rodzaju przynależności przez firmę, mogłoby pojawić się wrażenie, że taka firma należy do sieci. (Zob. par. R400.53(e)).

400.53 A8 Zasoby zawodowe obejmują:

- wspólne systemy umożliwiające firmom wymianę informacji takich, jak dane klienta, faktury i ewidencje czasu pracy;
- partnerów i inny personel;
- działy techniczne, które udzielają konsultacji dotyczących specyficznych spraw merytorycznych lub branżowych, transakcji, lub zdarzeń dotyczących zleceń atestacyjnych;
- metodologię badania lub podręczniki badania; oraz
- kursy i zaplecze szkoleniowe. (Zob. par. R400.53(f)).

400.53 A9 To, czy wspólne korzystanie z zasobów zawodowych jest znaczące, zależy od okoliczności. Na przykład:

- wspólne korzystanie z zasobów mogłoby być ograniczone do wspólnej metodologii badania lub podręczników badania, bez wymiany personelu lub klienta, czy też informacji o rynku. W takich okolicznościach mało prawdopodobne jest, że wspólne korzystanie z zasobów mogłoby być znaczące. To samo dotyczy wspólnych wysiłków szkoleniowych;
- wspólne korzystanie z zasobów mogłoby 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 korzystanie z zasobów jest znaczące. (Zob. par. R400.53(f));

**R400.54** Jeżeli firma lub sieć sprzedaje część składową swojej działalności i ta część składowa 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 składowej działalności mogłaby wskazywać, że przez określony czas sprzedana część składowa 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 mogłyby działać pod wspólną nazwą, zgodnie z faktami nie należą do większej struktury dążącej do współpracy. Te dwie jednostki nie są zatem firmami należącymi do sieci.

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

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

**R400.60** Firma dokumentuje wnioski odnoszące się do przestrzegania niniejszej Części oraz istotę wszelkich stosownych dyskusji potwierdzających te wnioski. W szczególności:

- (a) gdy zastosowane są zabezpieczenia stanowiące reakcję na zagrożenie, firma dokumentuje rodzaj zagrożenia oraz stosowne lub zastosowane zabezpieczenia; oraz
- (b) gdy zagrożenie wymagało znaczących analiz, a firma uznała, że zagrożenie było już na akceptowalnym poziomie, firma dokumentuje rodzaj zagrożenia i uzasadnienie wniosku.

400.60 A1 Dokumentacja dostarcza dowody osądów firmy podczas formułowania wniosków dotyczących przestrzegania niniejszej Części. Jednakże, brak dokumentacji nie określa, czy firma rozważyła określoną sprawę lub czy firma jest niezależna.

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

### **Fuzje i przejęcia**

*Kiedy fuzja klienta powoduje zagrożenie*

400.70 A1 Jednostka mogłaby stać się jednostką powiązaną z klientem badania na skutek fuzji lub przejęcia. Zagrożenie dla niezależności oraz wynikająca z tego zdolność firmy do kontynuowania zlecenia badania mogłyby powstać przez poprzednie lub obecne udziały lub powiązania pomiędzy firmą lub firmą należącą do sieci i taką powiązaną jednostką.

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

- (a) firma określa i ocenia poprzednie i obecne udziały 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 kroki prowadzące do zbycia udziałów lub zakończenia powiązań, które nie mogą być całkowicie zakończone przed dniem wejścia w życie fuzji lub przejęcia.

**R400.72** Jako wyjątek od paragrafu R400.71(b), jeżeli udziały nie mogłyby być zbyte, a powiązania nie mogłyby być całkowicie zakończone przed dniem wejścia w życie fuzji lub przejęcia, firma:

- (a) ocenia zagrożenie wywołane przez udział lub powiązanie; oraz
- (b) omawia z osobami sprawującymi nadzór w jednostce przyczyny braku możliwości całkowitego zakończenia powiązania lub zbycia udziału przed dniem wejścia w życie oraz ocenę poziomu zagrożenia.

400.72 A1 W pewnych okolicznościach całkowite zbycie udziału lub zakończenie powiązania wywołujących zagrożenie mogłoby nie być możliwe przed dniem wejścia w życie fuzji lub przejęcia. Mogłoby być to spowodowane faktem, że firma świadczy usługi nieatestacyjne dla jednostki powiązanej, która nie jest w stanie zmienić w sposób uporządkowany na innego usługodawcę przed tą datą.

400.72 A2 Czynniki które mają znaczenie przy ocenie poziomu zagrożenia wywołanego przez fuzję i przejęcia w przypadku istnienia udziałów lub powiązań, które nie mogłyby być całkowicie zakończone obejmują:

- rodzaj i znaczenie udziału lub powiązania;
- rodzaj i znaczenie powiązania jednostki powiązanej (na przykład, czy jest ona jednostką zależną, czy dominującą);

- okres czasu, w jakim może nastąpić całkowite zbycie udziału lub zakończenie powiązania.

**R400.73** Jeżeli na podstawie rozmowy, o której mowa w paragrafie R400.72(b), osoby sprawujące nadzór, zwracają się z prośbą do firmy o kontynuowanie działań jako biegły rewident, firma zgadza się tylko wyłącznie jeżeli:

- (a) udział zostanie zbyty a powiązanie zakończone w możliwie rozsądnym terminie, nie później jednak niż w ciągu sześciu miesięcy po dacie wejścia w życie fuzji lub przejęcia;
- (b) każda osoba, która posiada taki udział 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 przegląd kontroli jakości zlecenia; oraz
- (c) zastosowane zostaną, w razie konieczności, działania przejściowe, które omówiono z osobami sprawującymi nadzór.

400.73 A1 Przykłady takich działań przejściowych obejmują:

- wykonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy dotyczącej w stosownych przypadkach badania lub usługi nieatestacyjnej;
- wykonanie przez zawodowego księgowego, który nie jest członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym, przeglądu równorzędnego przeglądowi kontroli jakości zlecenia;
- zaangażowanie innej firmy do oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub posiadanie innej firmy do ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w zakresie koniecznym do umożliwienia jej przyjęcia odpowiedzialności za tę usługę.

**R400.74** Firma mogłaby mieć zakończoną znaczną część prac związanych z badaniem przed datą wejścia w życie fuzji lub przejęcia i mogłaby być w stanie zakończyć w krótkim czasie pozostałe procedury badania. W takich okolicznościach, jeżeli osoby sprawujące nadzór zwrócą się do firmy z prośbą o zakończenie badania podczas kontynuowania zbycia udziału 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 bycia audytorem nie później niż w dniu, w którym wydane jest sprawozdanie z badania.

*Jeżeli obiektywizm pozostaje zagrożony*

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

*Dokumentacja*

**R400.76** Firma dokumentuje:

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

**[Paragrafy od 400.77 do 400.79 są celowo pozostawione niewypełnione]**

**Naruszenie zapewnienia niezależności dla zleceń badania i przeglądu**

*Gdy firma identyfikuje naruszenie*

**R400.80** Jeżeli firma dochodzi do wniosku, że nastąpiło naruszenie wymogu określonego w niniejszej Części, firma:

- (a) kończy, zawiesza lub eliminuje udział lub powiązanie, które spowodowało naruszenie, oraz reaguje na konsekwencje naruszenia;
- (b) rozważa, czy jakiegokolwiek wymogi prawne lub regulacyjne mają zastosowanie do 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) osoby odpowiedzialne za polityki i procedury dotyczące niezależności;
  - (iii) pozostały właściwy personel w firmie i w stosownych przypadkach, sieć; oraz
  - (iv) osoby podlegające wymogom niezależności w Części 4A, które muszą podjąć odpowiednie działanie;
- (d) ocenia znaczenie naruszenia i jego wpływ na obiektywizm firmy oraz jej zdolność do wydania sprawozdania z badania; oraz
- (e) w zależności od znaczenia naruszenia, określa:
  - (i) czy zakończyć zlecenie badania; lub
  - (ii) czy możliwe jest podjęcie działania, które w satysfakcjonujący sposób zareaguje na konsekwencje naruszenia oraz czy takie działanie może być podjęte i jest odpowiednie w danych okolicznościach.

Ustalając powyższe, firma stosuje zawodowy osąd i bierze pod uwagę, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie uznałaby, że obiektywizm

firmy zostałyby naruszone i w związku z tym firma nie będzie mogła wydać sprawozdania z badania.

400.80 A1 Naruszenie postanowienia niniejszej Części mogłoby nastąpić pomimo, że posiadane przez firmę polityki i procedury zaprojektowane w sposób dający racjonalną pewność, że niezależność jest zachowana. Z powodu naruszenia konieczne mogłoby być zakończenie zlecenia badania.

400.80 A2 Znaczenie i skutek naruszenia dla obiektywizmu firmy i jej zdolności do wydania sprawozdania z badania będzie zależał 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 udziału 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 czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości, zastraszenia lub innych zagrożeń 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 kwestionowanej pracy lub ponowne przeprowadzenie jej w niezbędnym zakresie;
- rekomendacja, aby klient badania zlecił innej firmie przegląd lub ponowne wykonanie kwestionowanej pracy w niezbędnym zakresie pracy;
- 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 ustala, że nie może zostać podjęte takie działanie, aby w satysfakcjonujący sposób odnieść się do konsekwencji naruszenia, tak szybko jak to możliwe, informuje osoby sprawujące nadzór i podejmuje kroki niezbędne do zakończenia zlecenia badania zgodnie z wszystkimi mającymi zastosowanie wymogami prawnymi bądź regulacyjnymi. Tam, gdzie zakończenie zlecenia nie jest dopuszczone przez przepisy prawa lub regulacje, firma przestrzega wszelkich wymogów w zakresie sprawozdawczości lub ujawnień.



**R400.82** Jeżeli firma ustala, że może zareagować na takie działanie, aby w satysfakcjonujący sposób odnieść się do konsekwencji 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 satysfakcjonującą reakcją na konsekwencje 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 kroki zaproponowane lub podjęte przez firmę w celu obniżenia lub uniknięcia ryzyka wystąpienia kolejnych naruszeń.

Taka rozmowa ma miejsce tak szybko jak to możliwe, chyba że został określony przez osoby sprawujące nadzór inny termin na raportowanie mniej znaczących naruszeń.

*Informowanie o naruszeniach osób sprawujących nadzór*

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

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

- (a) wszystkie omówione kwestie zgodnie z paragrafem R400.82 oraz uzyskuje zgodę osób sprawujących nadzór, że można podjąć lub podjęto działanie, aby w satysfakcjonujący sposób zareagować na konsekwencje 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) będzie w satysfakcjonujący sposób zareagować na konsekwencje naruszenia, firma podejmuje kroki 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 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** Firma również:

- (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 z paragrafów 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, dokumentuje:

- (a) wniosek, że według osądu zawodowego firmy, obiektywizm nie został naruszony; oraz
- (b) uzasadnienie, dlaczego podjęte działanie w satysfakcjonujący sposób odniosło się do konsekwencji naruszenia, tak żeby firma mogła wydać sprawozdania z badania.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KPMR i PNA

## 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 Charakter i poziom wynagrodzeń lub innych rodzajów honorariów mógłby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Wynagrodzenia – względna wysokość

###### *Wszyscy klienci badania*

- 410.3 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 wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia.
- 410.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń obejmują:
- strukturę operacyjną firmy;
  - czy firma posiada dobrą, ugruntowaną pozycję, czy jest firmą nową;
  - jakościowe i/lub ilościowe znaczenie klienta dla firmy.
- 410.3 A3 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia jest zwiększenie bazy klientów w firmie, aby zmniejszyć zależność od klienta badania.
- 410.3 A4 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia powstaje również wtedy, gdy wynagrodzenia uzyskiwane przez firmę od klienta badania stanowią znaczny odsetek przychodów jednego partnera lub jednego biura firmy.
- 410.3 A5 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- jakościowe i/lub ilościowe znaczenie tego klienta dla partnera lub biura;
  - stopień, w jakim wynagrodzenie danego partnera lub partnerów w biurze jest uzależnione od wynagrodzeń uzyskanych od tego klienta.
- 410.3 A6 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia obejmują:
- zwiększenie bazy klientów partnera lub biura, aby zmniejszyć zależność od klienta badania;
  - posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie brała udziału w zleceniu badania, aby dokonała przeglądu pracy.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

**R410.4** Jeżeli klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego i przez dwa kolejne lata całkowita kwota wynagrodzeń od klienta oraz powiązanych z nim jednostek stanowi więcej niż 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez firmę wyrażającą opinię o sprawozdaniu finansowym klienta, wówczas firma:

- (a) ujawnia osobom sprawującym nadzór u klienta badania fakt, że tego typu całkowite wynagrodzenie stanowi więcej niż 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez firmę; oraz
- (b) omawia, czy którekolwiek z poniższych działań mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie stworzone przez całkowite wynagrodzenie otrzymane przez firmę od klienta, a jeżeli tak, wówczas stosuje je:
  - (i) przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za drugi rok, zawodowy księgowy niebędący członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym przeprowadza kontrolę jakości wykonania tego zlecenia; lub organ zawodowy przeprowadza kontrolę tego zlecenia, która jest odpowiednikiem kontroli jakości wykonania zlecenia („przeгляд przed wydaniem”); lub
  - (ii) po wyrażeniu opinii z badania sprawozdania finansowego za drugi rok a przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za trzeci rok, zawodowy księgowy niebędący członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym lub organ zawodowy przeprowadza kontrolę badania sprawozdania finansowego za drugi rok, która jest odpowiednikiem kontroli jakości wykonania zlecenia („przeгляд po wydaniu”).

**R410.5** Gdy ogólna kwota wynagrodzeń opisana w paragrafie R410.4 znacząco przekracza 15%, firma ustala, czy poziom zagrożenia jest taki, że przeprowadzenie przeglądu po wydaniu nie zredukuje tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Jeżeli tak jest, firma przeprowadza przegląd przed wydaniem.

**R410.6** Jeżeli wynagrodzenia opisane w paragrafie R410.4 nadal przekraczają 15%, firma każdego roku:

- (a) ujawnia i omawia z osobami sprawującymi nadzór sprawy określone w paragrafie R410.4; oraz
- (b) przestrzega postanowień paragrafów R410.4(b) i R410.5.

### Zaległe wynagrodzenia

410.7 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby powstać, jeżeli znacząca część wynagrodzeń nie jest zapłacona przed wydaniem sprawozdania z badania za rok następnym. Zazwyczaj oczekuje się, że firma zwróci się z prośbą o dokonanie zapłaty takiego wynagrodzenia przed wydaniem sprawozdania z badania. Wymogi i zastosowanie materiału określone w Rozdziale 511 w odniesieniu do pożyczek i poręczeń mogłyby mieć również zastosowanie również do sytuacji, gdy istnieją takie niezapłacone wynagrodzenia.

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

- uzyskanie częściowej zapłaty zaległych wynagrodzeń;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie brała udziału w zleceniu badania i dokona przeglądu pracy.

**R410.8** 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; oraz
- (b) czy odpowiednim jest, aby firma została ponownie wybrana lub kontynuowała zlecenie badania.

### **Wynagrodzenia warunkowe**

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

**R410.10** Firma nie pobiera bezpośrednio lub pośrednio wynagrodzenia warunkowego za zlecenie badania.

**R410.11** Firma lub firma należąca do sieci nie pobiera 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 należąca 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 jest uzależniona od przyszłych lub obecnych osądów dotyczących badania istotnej kwoty w sprawozdaniu finansowym.

410.12 A1 Paragrafy R410.10 i R410.11 wykluczają zawieranie przez firmę lub firmę należąca do sieci jakiegokolwiek wynagrodzenia warunkowego w umowie z klientem badania. Nawet jeżeli umowa nie wyklucza wynagrodzenia warunkowego w przypadku świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania, mogłoby nadal powstawać zagrożenie czerpania korzyści własnych.

410.12 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.

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

- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie przeglądu pracy usługi nieatestacyjnej wykonanej przez firmę;
- otrzymanie z wyprzedzeniem pisemnej umowy z klientem będącej podstawą wynagrodzenia.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## 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 mogłyby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### 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:
- proporcji, w jakiej wysokość wynagrodzenia lub oceny oparta jest na sprzedaży takich usług;
  - roli tej osoby w zespole wykonującym badanie; oraz
  - tego, czy sprzedaż takich usług nieatestacyjnych wpływa na decyzje dotyczące awansu.
- 411.3 A2 Przykłady działań, które mogłyby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych obejmują:
- zmianę planu wynagradzania lub procesu oceny dla tej osoby;
  - usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- 411.3 A3 Przykładem działania, które mogłyby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu wykonującego badanie.
- R411.4 Firma nie ocenia lub 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**

[Zastrzeżone dla Rozdziału 420, który stanowi część projektu Zachęty]

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA



## **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 Jeżeli toczy się sprawa sądowa z klientem badania, lub wydaje się prawdopodobna, wywołuje to zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Zastosowanie materiału**

##### **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. Przeciwnostawne stanowiska mogłyby być wynikiem faktycznej lub potencjalnej sprawy sądowej między klientem badania a firmą, firmą należącą do sieci lub członkiem zespołu wykonującego badanie. Takie przeciwnostawne stanowiska mogłyby wpływać na gotowość kierownictwa do pełnych ujawnień i wywołać zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia.
- 430.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- istotność sprawy sądowej;
  - powiązanie sprawy sądowej z wcześniejszym zleceniem badania.
- 430.3 A3 Jeżeli sprawą sądową objęty jest członek zespołu wykonującego badanie, przykładem działania, które mogłyby wyeliminować takie zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia, jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- 430.3 A4 Przykładem działania, które mogłyby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia jest posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej 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 u klienta badania mogłoby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- 510.3 A1 Udziały finansowe mogłyby być posiadane w sposób bezpośredni lub pośredni poprzez pośrednika jak zbiorowy instrument inwestycyjny, majątek lub fundusz powierniczy. Jeżeli czerpiący korzyści właściciel 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.
- 510.3 A2 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” udziału finansowego. Określając, czy dany udział jest istotny dla określonej osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto należącą do tej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.
- 510.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie w ocenie poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych powstałego przez posiadanie udziałów finansowych u klienta 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 u klienta badania nie będzie posiadać:

- (a) firma lub firma należąca do sieci;
- (b) członek zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z jego najbliższej rodziny;
- (c) jakikolwiek inny partner w biurze, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje czynności w związku ze zleceniem badania lub jakakolwiek osoba z jego najbliższej rodziny; lub

- (d) jakikolwiek inny partner lub pracownik na stanowisku kierowniczym, który świadczy usługi nieatestacyjne dla klienta badania, za wyjątkiem osób, których zaangażowanie jest minimalne, lub jakakolwiek osoba z jego najbliższej rodziny.

510.4 A1 Biuro, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje czynności w związku ze zleceniem badania, nie koniecznie jest biurem, do którego 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 partner wykonuje czynności związane ze zleceniem.

**R510.5** W drodze wyjątku od paragrafu R510.4, członek najbliższej rodziny, o którym mowa w podparagrafach R510.4(c) lub (d) może posiadać bezpośredni lub istotny, pośredni udział finansowy u klienta badania, pod warunkiem, że:

- (a) 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 reaguje na zagrożenie wywołane przez udział finansowy; oraz
- (b) członek rodziny zbywa lub zrzeka się udziału finansowego tak szybko jak to możliwe gdy posiada lub uzyskuje prawo zbycia udziału finansowego lub w przypadku prawa poboru, gdy członek rodziny uzyskuje uprawnienie wykonania prawa poboru.

#### **Udziały finansowe w jednostce kontrolującej klienta badania**

**R510.6** Jeżeli jednostka posiada pakiet kontrolny udziałów u 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 najbliższej rodziny nie może 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 u klienta badania posiadanego w postaci funduszu powierniczego, dla 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 zlecenie lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny, firma lub firma należąca do sieci;
- (b) udział u klienta badania posiadany przez fundusz powierniczy nie jest dla niego istotny;
- (c) fundusz powierniczy nie może wywierać znaczącego wpływu na klienta badania; oraz
- (d) żadna z poniższych osób nie ma znaczącego wpływu na podejmowanie jakichkolwiek decyzji inwestycyjnych dotyczących udziału finansowego u klienta badania: zarządca, członek zespołu wykonującego zlecenie badania lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny, firma lub firma należąca do sieci.

**Wspólne udziały finansowe z klientem badania**

- R510.8** (a) Firma lub firma należąca do sieci albo członek zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny nie posiada udziału finansowego w takiej jednostce, gdy klient badania również posiada w niej udział finansowy, chyba że:
- (i) Udziały finansowe są nieistotne dla firmy, firmy należącej do sieci, członka zespołu wykonującego badanie oraz osoby będącej członkami najbliższej rodziny i klienta badania, jeżeli ma to zastosowanie; lub
  - (ii) klient badania nie może wywierać znaczącego wpływu na jednostkę;
- (b) zanim osoba posiadająca udział finansowy, o którym mowa w paragrafie R510.8(a), może stać się członkiem zespołu wykonującego badanie, osoba ta lub osoba będąca członkiem najbliższej rodziny albo:
- (i) zbywa udział; lub
  - (ii) zbywa wystarczająco dużą część udziału, tak, że pozostały udział nie był dłużej 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 otrzymuje w drodze dziedziczenia, w formie prezentu lub jako wynik fuzji lub podobnych okoliczności bezpośredni lub pośredni istotny udział finansowy u klienta badania i udział nie może być z innych powodów objęty zgodnie z niniejszym rozdziałem, wówczas:
- (a) jeżeli firma lub firma należąca do sieci albo członek zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny otrzymała udział, jest on niezwłocznie zbywany lub w przypadku pośredniego udziału finansowego, zbywa wystarczająco dużą część udziału, aby pozostały udział nie był dłużej istotny; lub
  - (b) (i) jeżeli osoba niebędąca członkiem zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny otrzymała udział, jest on tak szybko jak to możliwe zbywany lub w przypadku pośredniego udziału finansowego, zbywa wystarczająco dużą część udziału, aby pozostały udział nie był dłużej istotny; oraz
  - (ii) w oczekiwaniu na zbycie udziału finansowego, jeżeli to niezbędne, firma wdraża reakcję na powstałe zagrożenie.

**Udziały finansowe - inne okoliczności***Najbliższa rodzina*

510.10 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogłoby powstać, gdy członek zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny, czy też firma lub firma należąca do sieci posiada udział finansowy w jednostce, wie, że członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla lub właściciel posiadający pakiet kontrolny u klienta badania, również posiada udział finansowy w tej jednostce.

510.10 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny 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 udziału finansowego.

510.10 A3 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest usunięcie członka zespołu wykonującego badanie posiadającego udział finansowy z zespołu wykonującego badanie.

510.10 A4 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu wykonującego badanie.

#### *Bliska rodzina*

510.10 A5 Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby powstać, jeżeli członek zespołu wykonującego badanie wie, że członek bliskiej rodziny posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny pośredni udział finansowy u klienta takiego badania.

510.10 A6 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują:

- rodzaj tego powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie a członkiem bliskiej rodziny;
- czy jest to udział finansowy bezpośredni czy pośredni;
- istotność udziału finansowego dla członka bliskiej rodziny.

510.10 A7 Przykłady działań, które mogłyby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych obejmują:

- zbycie przez członka bliskiej rodziny, tak szybko jak to możliwe, całości udziału finansowego lub zbycie wystarczająco dużej części udziału, tak aby pozostały udział nie był dłużej istotny;
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.

510.10 A8 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych jest posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu wykonującego badanie.

#### *Pozostałe osoby*

510.10 A9 Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby powstać, jeżeli członek zespołu wykonującego badanie wie o posiadaniu udziału finansowego u klienta badania przez takie osoby jak:

- partnerzy i merytoryczni pracownicy firmy lub firmy należącej do sieci, oprócz osób, które wyraźnie nie mają prawa posiadać takich udziałów finansowych według paragrafu R510.4, lub członkowie ich najbliższej rodziny;
- osoby mające bliskie powiązania osobowe z członkiem zespołu wykonującego badanie.

510.10 A10 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują:

- strukturę organizacyjną, operacyjną i sprawozdawczą firmy;

- rodzaj powiązania między taką osobą a członkiem zespołu wykonującego badanie.

510.10 A11 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych jest usunięcie członka zespołu wykonującego badanie posiadającego osobiste powiązanie z zespołem wykonującym badanie.

510.10 A12 Przykłady działań które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych obejmują:

- wyłączenie członka zespołu wykonującego badanie od podejmowania jakichkolwiek znaczących decyzji dotyczących zlecenia badania;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy członka zespołu wykonującego badanie.

*Program świadczeń emerytalnych firmy lub firmy należącej do sieci*

510.10 A13 Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby powstać, jeżeli program świadczeń emerytalnych firmy lub firmy należącej do sieci posiada bezpośredni lub istotny pośredni udział finansowy u klienta badania.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez IABR i KIA

## 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 u klienta badania mogłyby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- 511.3 A1 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” pożyczki lub poręczenia. Aby stwierdzić, czy taka pożyczka lub poręczenie jest 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 z klientem badania

- R511.4** Firma, firma należąca do sieci, członek zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny nie udzielają pożyczki, czy poręczenia klientowi badania, chyba że ta pożyczka lub poręczenie jest nieistotne dla:
- (a) firmy, firmy należącej do sieci lub osoby udzielającej odpowiednio pożyczki lub poręczenia; oraz
  - (b) klienta.

##### Pożyczki i poręczenia klienta badania będącego bankiem lub podobną instytucją

- R511.5** Firma, firma należąca do sieci, członek zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny nie przyjmują pożyczki, czy poręczenia od klienta badania będącego bankiem lub podobną instytucją bankową, chyba że ta pożyczka lub poręczenie są udzielone zgodnie ze standardowymi procedurami kredytowymi, terminami i warunkami.
- 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 kredytowymi, terminami i warunkami, taka pożyczka mogłaby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, jeżeli jest istotna dla klienta badania lub firmy otrzymującej pożyczkę.
- 511.5 A3 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest dokonanie przez odpowiednią osobę dokonującą przeglądu, nie będącej członkiem zespołu wykonującego badanie, z firmy należącej do sieci, która nie jest beneficjentem pożyczki.

*Depozyty lub rachunki maklerskie*

**R511.6** Firma, firma należąca do sieci, członek zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny nie posiadają depozytów lub rachunków maklerskich u klienta badania, będącego bankiem, domem maklerskim lub podobną instytucją, chyba że depozyt lub rachunek jest prowadzony na standardowych warunkach rynkowych.

**Pożyczki i poręczenia z klientem badania, który nie jest bankiem lub podobną instytucją**

**R511.7** Firma, firma należąca do sieci, członek zespołu wykonującego badanie lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny nie przyjmują pożyczki lub poręczenia pożyczki 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.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBB i KAP



## 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 niezależności.
- 520.2 Bliskie powiązanie gospodarcze z klientem badania lub jego kierownictwem mogłoby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### 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 właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwem wyższego szczebla lub inną osobą wykonującą czynności wyższego szczebla menadżerskiego dla klienta;
  - przygotowania do 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 z rekomendacją obydwu stron;
  - porozumienie dotyczące dystrybucji lub zbytu, 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 posiadają bliskiego powiązania gospodarczego z klientem badania lub jego kierownictwem, chyba że jakiegokolwiek 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.
- 520.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia mogłoby 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 lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny nie posiadają powiązania gospodarczego obejmującego posiadanie udziału w jednostce skupionej strukturze własności, jeżeli klient badania lub członek zarządu bądź kierownictwa wyższego szczebla klienta lub każda z tych grup 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 najbliższej rodziny zazwyczaj nie wywołuje zagrożenia dla niezależności, jeżeli transakcja jest dokonywana w normalnym toku działalności gospodarczej oraz na warunkach rynkowych. Jednakże, takie transakcje mogłyby mieć taki charakter i wielkość, że wywołają zagrożenie czerpania korzyści własnych.
- 520.6 A2 Przykłady działań, które mogłyby wyeliminować zagrożenie czerpania korzyści własnych obejmują:
- wyeliminowanie lub ograniczenie wielkości 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 mogłyby stworzyć zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- 521.3 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogłoby 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 dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- obowiązki osób z zespołu wykonującego badanie;
  - rolę tego członka rodziny lub innej osoby od klienta oraz bliskość tego 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 dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- stanowisko zajmowane przez członka najbliższej rodziny;
  - rolę tego członka zespołu wykonującego badanie.
- 521.4 A3 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- 521.4 A4 Przykładem działania, które mogłoby 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 najbliższej rodziny.

**R521.5** Wyżej wymieniona osoba nie należy do zespołu wykonującego badanie w przypadku, gdy którakolwiek z osób z najbliższej rodziny:

- (a) jest członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania;
- (b) jest pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię; oraz
- (c) zajmował takie stanowisko w jakimkolwiek okresie obejmującym zlecenie lub sprawozdanie finansowe.

#### **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 u 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 dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:

- rodzaj powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego badanie a członkiem jego bliskiej rodziny;
- stanowisko zajmowane przez członka bliskiej rodziny;
- rolę tego członka zespołu wykonującego badanie.

521.6 A3 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.

521.6 A4 Przykładem działania, które mogłoby 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 bliskiej rodziny.

#### **Inne bliskie powiązania z członkiem zespołu wykonującego badanie**

**R521.7** Członek zespołu wykonującego badanie bierze pod uwagę zgodność z politykami i procedurami w przypadku, jeżeli członek zespołu wykonującego badanie ma bliskie powiązanie z osobą, która nie jest członkiem najbliższej lub bliskiej rodziny, ale która jest:

- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u 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 pomiędzy taką osobą a członkiem zespołu wykonującego badanie;

- stanowisko zajmowane przez daną osobę u klienta;
- rolę tego członka zespołu wykonującego badanie.

521.7 A2 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.

521.7 A3 Przykładem działania, które mogłoby 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 tej osoby, z którymi członek zespołu wykonującego badanie ma bliskie powiązanie.

### **Powiązania partnerów i pracowników firmy**

**R521.8** Partnerzy i pracownicy firmy postępują zgodnie z zasadami i procedurami, 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 u 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 stworzonego przez takie powiązanie obejmują:

- rodzaj powiązania pomiędzy partnerem lub pracownikiem firmy a członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla albo pracownikiem klienta;
- poziom współdziałania partnera lub pracownika firmy z zespołem wykonującym badanie;
- stanowisko partnera lub pracownika w firmie;
- rola tej osoby u klienta.

521.8 A2 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia obejmują:

- zorganizowanie obowiązków partnera lub pracownika celem zredukowania jakiegokolwiek ewentualnego wpływu na zlecenie badania;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu stosownej pracy wykonanej w związku z badaniem.

## ROZDZIAŁ 522

### POPZEDNIA OBSŁUGA 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 świadczył niedawno usługi jako członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla albo jako pracownik dla klienta badania, mogłoby to wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Świadczenie usług w okresie objętym sprawozdaniem z badania

- R522.3** W skład zespołu wykonującego badanie nie wchodzi osoba, która w okresie objętym sprawozdaniem z badania była:
- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania; lub
  - (b) 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 mogłoby powstać, jeżeli przed okresem objętym sprawozdaniem z badania członek zespołu wykonującego to badanie był:
- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania; lub
  - (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.

Takie zagrożenie mogłoby powstać na przykład, gdy podjęta przez daną osobę w poprzednim okresie podczas zatrudnienia u klienta, decyzja lub wykonana praca będzie oceniana w bieżącym okresie, jako część bieżącego zlecenia badania.

- 522.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:

- stanowisko zajmowane przez daną osobę u klienta;
- okres czasu, od odejścia danej osoby od klienta;
- rola tego członka zespołu wykonującego badanie.

- 522.4 A3 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości jest posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu wykonującego badanie.

**ROZDZIAŁ 523****PEŁNIENIE FUNKCJI CZŁONKA ZARZĄDU LUB KIEROWNICTWA WYŻSZEGO SZCZEBLA U 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 u klienta badania wywołuje zagrożenia autokontroli i czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

**Wymogi i zastosowanie materiału****Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla**

- R523.3** Partner lub pracownik firmy lub firmy należącej do sieci nie pełni funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania danej firmy.

**Pełnienie funkcji sekretarza spółki**

- R523.4** Partner lub pracownik firmy lub firmy należącej do sieci nie pełni funkcji sekretarza spółki u klienta badania danej firmy, chyba że:
- (a) na taką praktykę wyraźnie zezwala prawo krajowe, zasady wykonywania zawodu i praktyka zawodowa;
  - (b) wszystkie istotne decyzje podejmuje kierownictwo klienta; 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 Stanowisko sekretarza spółki ma różne znaczenie w różnych systemach prawnych. Obowiązki te mogłyby obejmować od: obowiązków administracyjnych (takich jak zarządzanie personelem oraz 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 dla klienta badania funkcję sekretarza spółki. (Więcej informacji o świadczeniu usług nieatestacyjnych klientowi badania określa Rozdział 600, *Postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych dla klienta badania.*)

## 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 zatrudnienia u klienta badania mogłyby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Wszyscy klienci badania

- 524.3 A1 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogłoby powstać, jeżeli którakolwiek z poniższych osób była członkiem zespołu wykonującego badanie lub partnerem firmy lub firmy należącej do sieci:
- członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u 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 upewnia się, że nie występuje znaczące powiązanie pomiędzy firmą lub firmą należącą 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; jeżeli ktokolwiek z nich 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.

Znaczące powiązanie pomiędzy firmą lub firmą należącą do sieci oraz osobą występuje, chyba że:

- (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) jakakolwiek 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 przez firmę lub firmę należącą do sieci.



- 524.4 A1 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogłoby powstać również, gdy spełnione są wymogi określone w paragrafie R524.4.
- 524.4 A2 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogłoby powstać również, jeżeli były partner firmy lub firmy należącej do sieci objął w jednostce jedno ze stanowisk opisanych w paragrafie 524.3 A1, a jednostka ta staje się później klientem badania tej firmy.
- 524.4 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- stanowisko, jakie ta osoba objęła u klienta;
  - jakiegokolwiek zaangażowanie, jakie ta osoba będzie miała w zespole wykonującym badanie;
  - okres czasu, od kiedy ta osoba była członkiem zespołu wykonującego badanie lub partnerem firmy lub firmy należącej do sieci;
  - poprzednie stanowisko tej osoby w zespole wykonującym badanie, firmie lub firmie należącej do sieci. Przykładowo, czy ta osoba była odpowiedzialna za utrzymywanie regularnego kontaktu z kierownictwem klienta lub osobami sprawującymi nadzór.
- 524.4 A4 Przykłady działań które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na 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;
  - posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy byłego członka zespołu wykonującego badanie.

*Podjęcie zatrudnienia u klienta przez członków zespołu wykonującego badanie*

- R524.5** Firma lub firma należąca do sieci posiada polityki i procedury, które wymagają od członków zespołu wykonującego badanie poinformowania firmy lub firmy należącej do sieci o podjęciu negocjacji dotyczących zatrudnienia przez klienta badania.
- 524.5 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje, gdy członek zespołu wykonującego badanie uczestniczy w zleceniu badania, wiedząc, że wiąże się lub mógłby związać się z klientem w pewnym momencie w przyszłości.
- 524.5 A2 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- 524.5 A3 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, jest posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu znaczących osądów dokonanych przez tą osobę podczas bycia w zespole.

*Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego*

*Kluczowi partnerzy odpowiedzialni za badanie*

- R524.6** Zgodnie z paragrafem R524.8, jeżeli osoba, która była kluczowym partnerem odpowiedzialnym za badanie, 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 później ta osoba przestanie 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.

Senior lub partner zarządzający (dyrektor generalny lub równorzędny) firmy

**R524.7** Zgodnie z paragrafem R524.8, jeżeli osoba, która była seniorem 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, o którym firma wyrazi opinię,

niezależność jest naruszona, chyba że upłynęło 12 miesięcy od czasu, gdy osoba ta była seniorem lub partnerem zarządzającym firmy (dyrektorem generalnym lub równorzędnym) firmy.

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 jakkolwiek kwota należna byłemu partnerowi nie jest istotna odpowiednio dla firmy lub firmy należącej do sieci;
- (c) były partner nie uczestniczy w sposób ciągły ani też nie sprawia wrażenia uczestniczenia w działalności lub świadczeniu profesjonalnych usług przez firmę lub firmę należącą do sieci; oraz
- (d) firma omawia stanowisko posiadane przez byłego partnera u 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 mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli, promowania interesów lub nadmiernej zażyłości. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

525.3 A1 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia wywołane poprzez oddelegowanie personelu, przez firmę lub firmę należącą do sieci, do klienta badania obejmują:

- przeprowadzenie dodatkowego przeglądu pracy wykonanej przez oddelegowany personel mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli;
- niewłączanie oddelegowanego personelu do jako członka zespołu wykonującego badanie mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie nadmiernej zażyłości lub promowania interesów;
- niepowierzenie oddelegowanemu personelowi odpowiedzialności w zakresie badania za jakąkolwiek funkcję lub czynność, którą personel wykonał podczas jego oddelegowania, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli.

525.3 A2 Jeżeli zagrożenia nadmiernej zażyłości i promowania interesów są wywołane przez oddelegowanie personelu przez firmę lub firmę należącą do sieci do klienta badania, tak że taka firma lub firma należąca do sieci staje się zbyt blisko powiązana z poglądami i interesami kierownictwa, zabezpieczenia często nie są dostępne.

**R525.4** Firma lub firma należąca do sieci nie oddelegowuje personelu do klienta badania, chyba że:

- (a) taka pomoc jest świadczona wyłącznie przez krótki okres czasu;
- (b) personel nie jest zaangażowany w świadczenie usług nieatestacyjnych, które mogłyby nie być dopuszczalne w myśl zapisów Rozdziału 600 i jego podrozdziałów; oraz
- (c) personel nie przejmuje obowiązków zarządczych, a klient badania jest odpowiedzialny za kierowanie i nadzorowanie działań tego personelu.

**ROZDZIAŁ 540****DŁUGOTRWAŁA WSPÓŁPRACA PERSONELU Z KLIENTEM BADANIA  
(Z UWZGLĘDNIENIEM ROTACJI PARTNERÓW)****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 okres czasu, mogłoby powstać zagrożenie nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

**Wymogi i zastosowanie materiału****Wszyscy klienci badania**

- 540.3 A1 Pomimo, że zrozumienie klienta badania i jego środowiska jest podstawowe dla jakości badania, zagrożenie nadmiernej zażyłości mogłoby powstać jako wynik długotrwałej współpracy danej osoby jako członka zespołu wykonującego badanie z:
- (a) klientem badania i jego działalnością;
  - (b) kierownictwem wyższego szczebla klienta badania; lub
  - (c) sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyrazi opinię lub informacją finansową, która stanowi podstawę sprawozdania finansowego.
- 540.3 A2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby powstać w wyniku obawy danej osoby o utratę długoletniego klienta lub zainteresowania utrzymaniem bliskiego, osobistego powiązania z członkiem kierownictwa wyższego szczebla lub osobami sprawującymi nadzór. Takie zagrożenie mogłoby wpłynąć niewłaściwie na osąd tej osoby.
- 540.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia nadmiernej zażyłości lub czerpania korzyści własnych obejmują:
- (a) w odniesieniu do osoby:
    - całkowitą długość powiązania 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 rodzaj i pełnione przez nią role;
    - zakres, w jakim praca danej osoby pozostaje pod kierownictwem, kontrolą i nadzorem personelu wyższego szczebla;
    - zakres, w jakim dana osoba, zgodnie z jej stażem, 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 księgowości i sprawozdawczości klienta oraz ewentualne ich zmiany;
- czy nastąpiły ostatnio jakiegokolwiek zmiany w składzie kierownictwie 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 mogłoby podnieść lub obniżyć poziom zagrożeń. Na przykład, zagrożenia nadmiernej zażyłości wywołane na przestrzeni czasu przez nadmiernie bliską relację pomiędzy daną osobą a członkiem kierownictwa wyższego szczebla klienta zostałyby ograniczone przez odejście tego członka z kierownictwa wyższego szczebla klienta.

540.3 A5 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować zagrożenia nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych wywołane przez bycie zaangażowanym przez daną osobę w zlecenie badania przez długi okres czasu, byłaby zamiana tej osoby w zespole wykonującym badanie.

540.3 A6 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia nadmiernej zażyłości lub czerpania korzyści własnych obejmują:

- zmianę roli pełnionej przez daną osobę w zespole wykonującym badanie lub rodzaj i zakres zadań, jakie ta osoba wykonuje;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była członkiem zespołu wykonującego badanie do przeglądu pracy danej osoby;
- przeprowadzanie regularnych niezależnych wewnętrznych lub zewnętrznych przeglądów jakości wykonania zlecenia.

**R540.4** Jeżeli firma uznaje, że reakcją na poziom wywołanych zagrożeń może być jedynie zamiana danej osoby w zespole wykonującym badanie, firma określa odpowiedni okres, podczas którego dana osoba nie:

- jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie badania;
- przeprowadza kontrole jakości zlecenia badania; lub
- wywiera bezpośredniego wpływu na rezultat zlecenia 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** Zgodnie z paragrafami od R540.7 do R540.9, w odniesieniu do badania jednostki zainteresowania publicznego, dana osoba nie pełni żadnej z poniższych ról lub połączenia takich ról, przez okres dłuższy niż siedem kolejnych lat (okres „pełnienia funkcji”):

- (a) partnera odpowiedzialnego za zlecenie;
- (b) osoby wyznaczonej jako osoba odpowiedzialna za przegląd kontroli jakości zlecenia; lub
- (c) jakakolwiek inna rola kluczowego partnera badania.

Po okresie „pełnienia funkcji” dana osoba odbywa okres karencji zgodnie z postanowieniami paragrafów od R540.11 do R540.19.

**R540.6** Podczas obliczania okresu pełnienia funkcji, nie rozpoczyna się liczenia lat, o ile osoba nie zakończyła pełnienia którejkolwiek z ról, o których mowa w paragrafie od R540.5(a) do (c) przez minimalny okres. Minimalny okres to kolejny okres równy przynajmniej okresowi karencji ustalonemu zgodnie z paragrafami od R540.11 do R540.13 stosownie do ról, 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, może tylko działać potem w tym samym zleceniu badania wyłącznie jako kluczowy partner badania przez trzy kolejne lata (co stanowi całkowitą liczbę siedmiu lat). Następnie osoba ta jest zobowiązana 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, tak długo jak 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 kolejny rok w przypadku, gdy z powodu nieprzewidywanych zdarzeń nie było możliwe przeprowadzenie wymaganej rotacji 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 jakichkolwiek zabezpieczeń w celu zmniejszenia wszelkich wywołanych zagrożeń.

**R540.8** Jeżeli klient badania staje się jednostką zainteresowania publicznego, firma bierze pod uwagę okres czasu świadczenia usług przez daną osobę jako kluczowy partner badania dla klienta badania, zanim klient stał się jednostką zainteresowania publicznego, przy ustalaniu terminu rotacji. 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, ilość lat, gdy osoba ta może w dalszym ciągu świadczyć usługi dla klienta w tym charakterze przed rotacją w zleceniu wynosi siedem, 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 sześciu lat lub łącznie więcej 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 maksimum dwa dodatkowe lata przed rotacją w zleceniu.

**R540.9** Jeżeli w firmie jest jedynie kilka osób z niezbędną wiedzą i doświadczeniem, aby świadczyć usługi jako kluczowy partner badania przy badaniu jednostki zainteresowania publicznego, rotacja kluczowych partnerów badania mogłaby nie być możliwa. W drodze wyjątku od paragrafu R540.5, jeżeli niezależny organ regulacyjny w danym systemie prawnym udzielił zwolnienia z rotacji partnera w takich okolicznościach, osoba ta może pozostać kluczowym partnerem badania przez więcej niż siedem lat, zgodnie z tym zwolnieniem. Następuje to pod warunkiem określenia przez niezależny organ regulacyjny innych wymogów, które będą miały zastosowanie, takich jak okres czasu, w którym kluczowy partner badania może być zwolniony z rotacji lub regularnego niezależnego przeglądu zewnętrznego.

Inne rozważania odnoszące się do okresu pełnienia funkcji

**R540.10** Podczas oceny zagrożeń wywołanych przez długą współpracę 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 Mogłyby wystąpić sytuacje, w których firma stosując ramowe założenia koncepcyjne dochodzi do wniosku, że pozostanie kluczowym partnerem badania nie jest właściwe dla osoby kontynuującą tę rolę nawet, jeżeli okres czasu świadczenia usługi jako kluczowy partner badania jest krótszy niż siedem lat.

Okres karencji

**R540.11** Jeżeli dana osoba występowała jako partner odpowiedzialny za zlecenie łącznie przez siedem lat, okres karencji wynosi pięć kolejnych lat.

**R540.12** Jeżeli dana osoba została wyznaczona jako osoba odpowiedzialna za przegląd kontroli jakości zlecenia i działała w tym charakterze łącznie przez siedem lat, okres karencji wynosi trzy kolejne lata.

**R540.13** Jeżeli dana osoba działała jako kluczowy partner badania na stanowisku innym niż określono w paragrafach R540.11 i R540.12 przez siedem kolejnych lat, okres karencji wynosi dwa kolejne lata.

Usługa świadczona przy połączonych rolach kluczowego partnera badania

**R540.14** Jeżeli osoba działała przy połączonych rolach kluczowego partnera badania i świadczyła usługi jako partner zlecenia przez cztery lub łącznie więcej lat, okres karencji wynosi pięć kolejnych lat.

**R540.15** Zgodnie z paragrafem R540.16(a), jeżeli dana osoba działała przy połączonych rolach kluczowego partnera badania i świadczyła usługi jako kluczowy partner badania odpowiedzialny za przegląd kontroli jakości zlecenia przez cztery lub łącznie więcej lat, okres karencji wynosi trzy kolejne lata.

**R540.16** Jeżeli osoba działała przy połączonych rolach partnera odpowiedzialnego za zlecenie i za przegląd kontroli jakości zlecenia przez cztery lub łącznie więcej 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.

**R540.17** Jeżeli osoba działała przy połączonych rolach kluczowego partnera badania innych niż te, które zostały omówione w paragrafach od R540.14 do R540.16, okres karencji wynosi dwa kolejne lata.

Usługa świadczona w poprzedniej firmie

**R540.18** Określając liczbę lat, w których jakaś osoba pełniła rolę kluczowego partnera badania, określonymi w paragrafie 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 regulację

**R540.19** Jeżeli organ legislacyjny lub regulacyjny (lub organizacja uprawniona lub uznana przez taki organ legislacyjny lub regulacyjny) ustalił okres karencji dla partnera odpowiedzialnego za zlecenie na okres krótszy niż pięć kolejnych lat, wówczas okres powyżej tego okresu lat lub trzech lat, może być zastąpiony okresem karencji wynoszącym pięć kolejnych lat, określony w paragrafach R540.11, R540.14 i R540.16(a), pod warunkiem, że stosowny okres pełnienia funkcji nie przekroczył siedmiu lat.

Ograniczenia działań w trakcie okresu karencji

**R540.20** W trakcie trwania odnośnego okresu karencji dana osoba nie:

- (a) jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie lub nie prowadzi kontroli jakości zlecenia badania;
- (b) konsultuje z zespołem wykonującym zlecenie lub klientem spraw technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń wpływających na zlecenie badania (innych niż rozmowy z zespołem wykonującym zlecenie ograniczone do wykonanej pracy lub wniosków wyciągniętych w ciągu ostatniego roku okresu karencji tej osoby, tam, gdzie ma to znaczenie dla badania);
- (c) jest odpowiedzialny za prowadzenie lub koordynowanie profesjonalnych usług świadczonych przez firmę lub firmę należącą od sieci dla klienta badania lub nadzór nad powiązaniem firmy lub firmy należącej do sieci z klientem badania; lub
- (d) podejmuje się żadnej innej roli lub działania nie przytoczonych powyżej w odniesieniu do klienta badania, w tym świadczenia usług nieatestacyjnych, co mogłoby skutkować tym, że dana osoba:
  - (i) ma znaczące lub częste wzajemne kontakty z kierownictwem wyższego szczebla lub osobami sprawującymi nadzór; lub
  - (ii) wywiera bezpośredni wpływ na rezultat zlecenia badania.

540.20 A1 Postanowienia paragrafu 540.20 nie mają w zamierzeniu przeciwdziałać przejściu przez osobę kierowniczej roli w firmie lub firmie należącej do sieci, takiej jak senior lub partner zarządzający (dyrektor generalny lub jego odpowiednik).



## ROZDZIAŁ 600

### POSTANOWIENIA DOTYCZĄCE ŚWIADCZENIA 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 mogłyby świadczyć różne usługi nieatestacyjne dla swoich klientów badania, zgodnie ze swoimi umiejętnościami i specjalistyczną wiedzą. Świadczenie usług nieatestacyjnych klientom badania mogłoby wywołać zagrożenia przestrzegania podstawowych zasad oraz zagrożenia dla niezależności.
- 600.3 Niniejszy rozdział określa wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla stosowania 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 zastosowanie materiału mające znaczenie, jeżeli firma lub firma należąca do sieci świadczy określone usługi nieatestacyjne dla klientów badania i wskazują rodzaje zagrożeń, które mogłyby na skutek tego powstać. Niektóre z podrozdziałów zawierają wymogi, które w pewnych okolicznościach wyraźnie zakazują firmie lub firmie należącej do sieci świadczenia określonych usług dla klienta badania, ponieważ na wywołane zagrożenia nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- R600.4** Przed akceptacją przez firmę lub firmę należącą do sieci zlecenia świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania, firma ustala, czy świadczenie takiej usługi mogłoby wywołać zagrożenie dla niezależności.
- 600.4 A1 Wymogi i zastosowanie materiału w niniejszym rozdziale pomagają firmie lub firmie należącej do sieci w analizie określonych rodzajów usług nieatestacyjnych oraz powiązanych zagrożeń, które mogłyby powstać, jeżeli firma lub firma należąca do sieci świadczy usługi nieatestacyjne dla klienta badania.
- 600.4 A2 Nowe praktyki gospodarcze, rozwój rynków finansowych i zmiany w technologii informacyjnej są jednym z powodów, który uniemożliwia sporządzenie listy wszystkich usług nieatestacyjnych, jakie mogłyby być świadczone dla klienta badania. W efekcie, Kodeks nie zawiera wyczerpującej listy wszystkich usług nieatestacyjnych, które mogłyby być świadczone dla klienta badania.

##### Ocena zagrożeń

- 600.5 A1 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożeń wywołanych przez świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta badania obejmują:
- rodzaj, zakres i cel usługi;
  - stopień wiarygodności, jaki będzie pokładany w rezultacie usługi stanowiącej część badania;

- środowisko prawne i regulacyjne, w którym usługa jest świadczona;
- czy rezultat usługi będzie miał wpływ 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
- poziom specjalistycznej wiedzy kierownictwa klienta i pracowników w odniesieniu do rodzaju świadczonej usługi;
- zakres zaangażowania klienta w ustalenie znaczących spraw związanych z osądem;
- rodzaj i zakres wpływu usługi, jeżeli jakkolwiek występuje, na systemy generujące informacje, które stanowią znaczącą część:
  - dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię;
  - kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową klienta;
- rozważenie, czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego. Na przykład świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, mogłoby być w konsekwencji postrzegane jako wyższy poziom zagrożenia.

600.5 A2 Podrozdziały od 601 do 610 zawierają przykłady dodatkowych czynników, które mają znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń wywołanych przez świadczenie usług nieatestacyjnych określonych w tych podrozdziałach.

Istotność w odniesieniu do sprawozdania finansowego

600.5 A3 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*”. Określenie istotności obejmuje stosowanie zawodowego osądu i wpływają na nią zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe. Na istotność wpływa również postrzeganie potrzeb użytkowników w zakresie informacji finansowych.

Wiele usług nieatestacyjnych świadczonych dla tego samego klienta badania

600.5 A4 Firma lub firma należąca do sieci mogłaby świadczyć wiele usług nieatestacyjnych dla klientów badania. W takich okolicznościach rozważenie połączonego wpływu zagrożeń wywołanych przez świadczenie tych usług ma znaczenie dla oceny zagrożeń przez firmę.

*Reagowanie na zagrożenia*

600.6 A1 Podrozdziały od 601 do 610 zawierają przykłady działań, w tym zabezpieczeń, które mogłyby stanowić reakcję na zagrożenia dla niezależności wywołane przez świadczenie tych usług nieatestacyjnych, gdy zagrożenia nie są na akceptowalnym poziomie. Przykłady te nie są wyczerpujące.

- 600.6 A2 Niektóre z podrozdziałów zawierają wymogi, które wyraźnie zakazują firmie lub firmie należącej do sieci świadczenia określonych usług dla klienta badania w pewnych okolicznościach ze względu na wywołane zagrożenia, na które nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń.
- 600.6 A3 Paragraf 120.10 A2 zawiera opis zabezpieczeń. W odniesieniu do świadczenia usług nieatestacyjnych dla klienta badania, zabezpieczeniami są działania, pojedynczo lub w połączeniu, które firma podejmuje aby skutecznie zredukować zagrożenia dla niezależności do akceptowalnego poziomu. W niektórych sytuacjach, gdy zagrożenie jest wywołane przez świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta badania, zabezpieczenia mogłyby nie być dostępne. W takich sytuacjach zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 wymaga od firmy odrzucenia lub zakończenia usługi nieatestacyjnej lub zlecenia badania.

#### *Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych*

- R600.7** Firma lub firma należąca do sieci nie przyjmują obowiązków zarządczych dla klienta badania.
- 600.7 A1 Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie, prowadzenie i zarządzanie jednostką, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania, wykorzystywania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych.
- 600.7 A2 Świadczenie usług nieatestacyjnych dla klienta badania wywołuje zagrożenia autokontroli i czerpania korzyści własnych, jeżeli firma lub firma należąca do sieci przyjmuje obowiązki zarządcze podczas świadczenia usługi. Przyjęcie obowiązków zarządczych wywołuje również zagrożenie nadmiernej zażyłości i mogłoby wywołać zagrożenie promowania interesów, ponieważ firma lub firma należąca do sieci staje się zbyt blisko związana z poglądami i interesami kierownictwa jednostki.
- 600.7 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 firmy należącej do sieci albo 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.

600.7 A4 Udzielenie porady i rekomendacji w celu wsparcia kierownictwa klienta badania w wypełnianiu ich obowiązków nie stanowi przyjęcia obowiązków zarządczych. (Zob. par. od R600.7 do 600.7 A3).

**R600.8** Aby uniknąć przyjęcia obowiązków zarządczych podczas świadczenia jakichkolwiek usług nieatestacyjnych dla klienta badania, firma upewnia się, że kierownictwo klienta dokonuje wszystkich osądów i podejmuje decyzje, które są właściwe dla ich 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 usługami. Osoba tego typu, najlepiej z kierownictwa wyższego szczebla, byłaby w stanie zrozumieć:

(i) cele, rodzaj i wyniki usług; oraz

(ii) obowiązki, odpowiednio klienta oraz firmy lub firmy należącej do sieci.

Nie wymaga się jednakże, aby osoba ta posiadała specjalistyczną wiedzę do wykonania lub ponownego wykonania usług.

(b) sprawuje nadzór nad usługami i ocenia zgodność rezultatów wykonanych usług z celami klienta;

(c) przyjmuje odpowiedzialność za jakiegokolwiek działania, które zostaną podjęte w rezultacie tych usług.

*Świadczenie usług nieatestacyjnych dla klienta badania, który później staje się jednostką zainteresowania publicznego*

**R600.9** Świadczenie usługi nieatestacyjnej, obecnie lub w przeszłości, przez firmę lub firmę należącą do sieci dla klienta badania narusza niezależność firmy, gdy klient staje się jednostką zainteresowania publicznego, chyba że:

(a) poprzednio świadczona usługa nieatestacyjna spełnia postanowienia niniejszego rozdziału dotyczące klientów badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego;

(b) usługi nieatestacyjne obecnie trwające, na które nie zezwalają regulacje zawarte w niniejszym rozdziale w odniesieniu do klientów badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego, są zakończone przed tym lub tak szybko jak to możliwe po tym, kiedy klient staje się jednostką zainteresowania publicznego; oraz

(c) firma reaguje na powstałe zagrożenia, które nie są na akceptowalnym poziomie.

*Rozważania dla określonych jednostek powiązanych*

**R600.10** Niniejszy rozdział zawiera wymogi zakazujące firmom i firmom należącym do sieci przyjmowania obowiązków zarządczych lub świadczenia pewnych usług nieatestacyjnych dla klienta badania. W drodze wyjątku od tych wymogów, firma lub firma należąca do sieci może przyjąć obowiązki zarządcze lub świadczyć pewne usługi nieatestacyjne, które byłyby zabronione w innym przypadku dla poniższych jednostek powiązanych klienta, o których sprawozdaniu finansowym firma wyrazi opinię:

(a) jednostka, która sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę nad klientem;

- (b) jednostka, która posiada bezpośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem, ma znaczący wpływ na klienta, a udział w niej jest istotny dla takiej jednostki; lub
- (c) jednostka, która jest pod wspólną kontrolą klienta;

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, dla jednostki, o której sprawozdaniu finansowym firma wyrazi opinię;
- (iii) usługi nie wywołują zagrożenia autokontroli, ponieważ wyniki usług nie będą podlegać procedurom badania; oraz
- (iv) firma reaguje na inne zagrożenia wywołane poprzez świadczenie takich usług, które nie są na akceptowalnym poziomie.

## PODROZDZIAŁ 601 – RACHUNKOWOŚĆ I USŁUGI KSIĘGOWE

### Wprowadzenie

- 601.1 Prowadzenie rachunkowości i usług księgowych dla klienta badania mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli.
- 601.2 Oprócz szczegółowych wymogów i zastosowania materiału opisanych w niniejszym podrozdziale, wymogi i zastosowanie materiału opisane w paragrafach od 600.1 do R600.10 mają znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas prowadzenia rachunkowości i usług księgowych dla klienta badania. Niniejszy podrozdział zawiera wymogi, które w pewnych okolicznościach zakazują firmom lub firmom należącym do sieci prowadzenia rachunkowości i usług księgowych dla klienta badania, ponieważ na wywołane zagrożenia nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

### Wymogi i zastosowanie materiału

#### Wszyscy klienci badania

- 601.3 A1 Rachunkowość i usługi księgowe obejmują szeroką gamę usług, w tym:
- sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdania finansowego;
  - księgowanie transakcji;
  - usługi kadrowo płacowe.
- 601.3 A2 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 wystąpienie transakcji. Przykłady obejmują:

- zamówienia zakupu;
- ewidencję czasu pracy;
- zamówienia klienta;
- tworzenie lub zmianę zapisów dziennika;
- ustalanie lub zatwierdzanie dekretacji księgowej transakcji.

601.3 A3 Proces badania wymaga dialogu pomiędzy firmą a kierownictwem klienta badania, który mógłby obejmować:

- zastosowanie standardów lub zasad rachunkowości oraz wymogów dotyczących ujawnień w sprawozdaniu finansowym;
- oceny odpowiedniości kontroli finansowej i rachunkowej oraz metod przyjętych do ustalenia podanych kwot aktywów i zobowiązań;
- proponowania korygowania zapisów dziennika.

Te czynności są postrzegane jako normalny element procesu badania i zazwyczaj nie wywołują zagrożeń, tak długo jak klient jest odpowiedzialny za podejmowanie decyzji podczas sporządzania dokumentacji księgowej i sprawozdania finansowego.

601.3 A4 Podobnie, klient mógłby zwrócić się do firmy z prośbą o techniczną pomoc w takich kwestiach, jak rozwiązywanie problemów związanych z uzgadnianiem kont lub analizowaniem i gromadzeniem informacji na potrzeby sprawozdawczości ustawowej. Dodatkowo, klient mógłby poprosić o techniczną poradę dotyczącą rachunkowości, przekształcania sprawozdania finansowego sporządzonego według jednych założeń sprawozdawczości finansowej na inne. Przykłady obejmują:

- zgodność z grupowymi zasadami rachunkowości;
- przejście na inne ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, takie jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej.

Zazwyczaj takie usługi nie wywołują zagrożeń, pod warunkiem że firma lub firma należąca do sieci nie przyjmuje obowiązków zarządczych za klienta.

#### *Rutynowa lub automatyczna rachunkowość i usługi księgowe*

601.4 A1 Rachunkowość i usługi księgowe o charakterze rutynowym lub automatycznym wymagają niewielkiego lub żadnego zawodowego osądu. Niektórymi przykładami takich usług są:

- sporządzanie kalkulacji lub raportów płacowych na podstawie danych utworzonych przez klienta do zatwierdzenia i wypłaty przez klienta;
- księgowanie powtarzających się transakcji, których kwoty są łatwe do ustalenia z dokumentów źródłowych lub tworzonych danych, takich jak rachunki za usługi komunalne, gdy klient ustalił i zatwierdził odpowiednią dekretację księgową;
- obliczanie amortyzacji aktywów trwałych, jeżeli klient ustala politykę rachunkowości i szacuje okres użytkowania i wartości rezydualne;
- wprowadzenie transakcji zapisanych przez klienta do księgi głównej;
- wprowadzanie zapisów zatwierdzonych przez klienta do zestawienia obrotów i sald;

- sporządzanie sprawozdania finansowego na podstawie informacji zawartych w zestawieniu obrotów i sald zatwierdzonym przez klienta oraz sporządzanie powiązanych not na podstawie ewidencji zatwierdzonej przez klienta.

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R601.5** Firma lub firma należąca do sieci nie prowadzi dla klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego rachunkowości i usług księgowych obejmujących sporządzenie sprawozdania finansowego o którym firma wyrazi opinię lub sporządzenia informacji finansowych stanowiących podstawę takiego sprawozdania finansowego, chyba że:

- usługi mają rutynowy lub automatyczny charakter; oraz
- firma reaguje na inne zagrożenia, wywołane przez świadczenie takich usług, które nie są na akceptowalnym poziomie.

601.5 A1 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie autokontroli wywołane podczas prowadzenia rachunkowości i usług księgowych o charakterze rutynowym i automatycznym dla klienta badania obejmują:

- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie do realizowania usług;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi przeglądu pracy dotyczącej badania lub świadczonej usługi.

*Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R601.6** Zgodnie z paragrafem R601.7, firma lub firma należąca do sieci nie świadczy dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego rachunkowości i usług księgowych, w tym sporządzania sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię lub informacji finansowych, które stanowią podstawę tego sprawozdania finansowego.

**R601.7** W drodze wyjątku od paragrafu R601.6, firma lub firma należąca do sieci może świadczyć rachunkowość i usługi księgowe o charakterze rutynowym lub automatycznym dla oddziałów lub jednostek powiązanych klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli personel świadczący usługi nie należy do zespołu wykonującego badanie oraz:

- oddziały lub jednostki powiązane, dla których świadczone są te usługi, są łącznie nieistotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię; lub
- usługi odnoszą się do spraw, które są łącznie nieistotne dla sprawozdania finansowego oddziału lub jednostki powiązanej.

## **PODROZDZIAŁ 602 – USŁUGI ADMINISTRACYJNE**

### **Wprowadzenie**

- 602.1 Świadczenie usług administracyjnych dla klienta badania zazwyczaj nie wywołuje zagrożenia.
- 602.2 Oprócz szczegółowego zastosowania materiału w niniejszym podrozdziale, dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług administracyjnych, znaczenie mają wymogi i zastosowanie materiału w paragrafach od 600.1 do R600.10.

## Zastosowanie materiału

### Wszyscy klienci badania

- 602.3 A1 Usługi administracyjne obejmują wsparcie klientów w zakresie ich rutynowych lub automatycznych zadań w normalnym toku działalności. Takie usługi wymagają niewielkiego zawodowego osądu lub wcale go nie wymagają i mają charakter biurowy.
- 602.3 A2 Przykłady usług administracyjnych obejmują:
- edycję tekstów;
  - sporządzanie dokumentów administracyjnych i 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.

## PODROZDZIAŁ 603 – USŁUGI ZWIĄZANE Z WYCENĄ

### Wprowadzenie

- 603.1 Świadczenie usług związanych z wyceną dla klienta badania mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.
- 603.2 Oprócz szczegółowych wymogów i zastosowania materiałów opisanych w niniejszym podrozdziale, wymogi i zastosowanie materiału opisane w paragrafach od 600.1 do R600.10 mają znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług związanych z wyceną dla klienta badania. Niniejszy podrozdział zawiera wymogi, które w pewnych okolicznościach zakazują firmom i firmom należącym do sieci świadczenia określonych usług związanych z wyceną dla klienta badania, ponieważ na wywołane zagrożenia nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

### Wymogi i zastosowanie materiału

#### Wszyscy klienci badania

- 603.3 A1 Wycena polega na ustalaniu pewnych założeń dotyczących przyszłych zdarzeń, zastosowaniu odpowiedniej metodologii i technik oraz połączeniu obu czynności w celu obliczenia określonej wartości lub zakresu wartości aktywów, zobowiązania lub przedsiębiorstwa jako całości.
- 603.3 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 będą miały bezpośredniego wpływu na sprawozdanie finansowe, obowiązuje zastosowanie materiału określone w paragrafach od 604.9 A1 do 604.9 A5 dotyczące takich usług.
- 603.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń autokontroli lub promowania interesów wywołanych przez świadczenie usług związanych z wyceną dla klienta badania obejmują:
- wykorzystanie i cel raportu z wyceny;
  - czy raport z wyceny będzie upubliczniony;



- stopień zaangażowania klienta w ustalenie i zatwierdzenie metod wyceny oraz innych znaczących spraw związanych z osądem;
- stopień subiektywizmu nieodłącznie związany z zagadnieniem wyceny opartej o standardy lub uznane metodologie;
- czy wycena będzie miała istotny wpływ na sprawozdanie finansowe;
- zakres i przejrzystość ujawnień w sprawozdaniu finansowym dotyczących wyceny;
- stopień zależności od przyszłych zdarzeń tkwiący nieodłącznie w naturze wycenianych wartości, mogący powodować ich znaczną zmienność.

603.3 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia obejmują:

- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie do realizowania usług, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenia autokontroli lub promowania interesów;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi przeglądu pracy dotyczącej badania lub świadczonej usługi mogłoby stanowić reakcję na zagrożenia autokontroli.

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R603.4** Firma lub firma należąca do sieci nie świadczy usług związanych 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 leżące u jej podstaw są określone albo przez przepisy prawa lub regulację, czy też są powszechnie akceptowane oraz wtedy, gdy techniki i metodologie, które będą wykorzystane opierają się na ogólnie przyjętych standardach lub zalecane przez przepisy prawa bądź regulację. W takich okolicznościach rezultaty wyceny dokonanej przez dwie lub więcej stron prawdopodobnie nie różnią się istotnie.

*Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R603.5** Firma lub firma należąca do sieci nie świadczy dla klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego usług związanych z wyceną, jeżeli pojedynczo lub łącznie, miałyby istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.

## **PODROZDZIAŁ 604 – USŁUGI PODATKOWE**

### **Wprowadzenie**

604.1 Świadczenie usług podatkowych dla klienta badania mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.

604.2 Oprócz szczegółowych wymogów i zastosowania materiału opisanych w niniejszym podrozdziale, wymogi i zastosowanie materiału w paragrafach od 600.1 do R600.10 mają znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług

podatkowych dla klienta badania. Niniejszy podrozdział zawiera wymogi, które w pewnych okolicznościach zakazują firmom lub firmom należącym do sieci świadczenia określonych usług podatkowych dla klienta badania, ponieważ na wywołane zagrożenia nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

## **Wymogi i zastosowanie materiału**

### **Wszyscy klienci badania**

604.3 A1 Na usługi podatkowe składa się szeroka gama usług, w tym:

- sporządzanie deklaracji podatkowej;
- obliczanie podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych;
- planowanie podatkowe i inne usługi doradztwa podatkowego;
- usługi podatkowe obejmujące wyceny;
- pomoc w rozstrzygnięciu sporów podatkowych.

Pomimo, że niniejszy podrozdział dotyczy wszystkich rodzajów usług podatkowych wskazanych powyżej w oddzielnych punktach, w rzeczywistości działania obejmujące świadczenie usług podatkowych są często wzajemnie powiązane.

604.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożeń wywołanych przez świadczenie wszelkich usług podatkowych dla klienta badania obejmują:

- określone cechy danego zlecenia;
- poziom specjalistycznej wiedzy podatkowej pracowników klienta;
- system stosowany przez organy podatkowe do oceny i wymiaru podatku oraz rola firmy lub firmy należącej do sieci w tym procesie;
- złożoność danego systemu podatkowego oraz poziom osądu koniecznego do jego zastosowania.

### **Sporządzanie deklaracji podatkowej**

#### *Wszyscy klienci badania*

604.4 A1 Świadczenie usług związanych ze sporządzaniem deklaracji podatkowej zazwyczaj nie wywołuje zagrożeń.

604.4 A2 Usługi związane ze sporządzaniem deklaracji podatkowej obejmują:

- wsparcie klientów w wypełnianiu ich obowiązków dotyczących sprawozdawczości podatkowej poprzez sporządzanie wersji wstępnej i końcowej informacji, w tym informacji dotyczącej kwoty zobowiązania podatkowego (zwykle na standaryzowanych formularzach), koniecznej do przedłożenia właściwym organom podatkowym;
- doradztwo przy opracowaniu deklaracji podatkowej dotyczącej przeszłych transakcji oraz udzielanie w imieniu klienta badania odpowiedzi organom podatkowym na zapytania o dodatkowe informacje i analizy (na przykład, udzielanie wyjaśnień i uzasadnień co do przyjętego podejścia technicznego).

604.4 A3 Usługi związane ze sporządzaniem deklaracji podatkowej opierają się zwykle na informacjach historycznych i obejmują głównie ich analizę oraz prezentację zgodnie

z obowiązującym prawem podatkowym, z uwzględnieniem precedensów i przyjętej praktyki. Ponadto, deklaracje podatkowe podlegają wszelkim procesom przeglądu lub zatwierdzenia, jakie organ podatkowy uzna za stosowne.

### **Obliczenie podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych**

*Wszyscy klienci badania*

- 604.5 A1 Przygotowanie dla klienta badania obliczeń zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego i odroczonego podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych, które następnie zostaną objęte przez firmę badaniem wywołuje zagrożenie autokontroli.
- 604.5 A2 Oprócz czynników określonych w paragrafie 604.3 A2, czynnikiem, który ma znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia wywołanego podczas sporządzania takich obliczeń dla klienta badania jest ustalenie, czy mogłyby one mieć istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.

Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego

- 604.5 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenie autokontroli w przypadku, gdy klient badania nie jest jednostką zainteresowania publicznego obejmują:
- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego usługę;
  - dokonanie przez odpowiednią osobę dokonującą przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi przeglądu pracy dotyczącej badania lub świadczonej usługi.

Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego

- R604.6** Firma lub firma należąca do sieci nie sporządza dla klienta będącego jednostką zainteresowania publicznego obliczeń zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego lub odroczonego podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych, które są istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.
- 604.6 A1 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia określone w paragrafie 604.5 A3 w reakcji na zagrożenia autokontroli mają również zastosowanie podczas sporządzania dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, obliczeń zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego i odroczonego podatku, które nie są istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

### **Planowanie podatkowe i inne usługi doradztwa podatkowego**

*Wszyscy klienci badania*

- 604.7 A1 Świadczenie usług planowania podatkowego i innych usług doradztwa podatkowego mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.
- 604.7 A2 Planowanie podatkowe lub inne usługi doradztwa podatkowego obejmują szeroką gamę usług, takich jak doradzanie klientowi w kwestii zbudowania efektywnego podatkowo sposobu prowadzenia działalności lub doradzanie w kwestii zastosowania nowych przepisów prawa podatkowego lub regulacji.
- 604.7 A3 Oprócz zapisów paragrafu 604.3 A2, czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożeń autokontroli lub promowania interesów wywołanych przez świadczenie usług

planowania podatkowego i innych usług doradztwa podatkowego dla klienta badania obejmują:

- stopień subiektywizmu związanego z ustaleniem właściwego podejścia do porady podatkowej w sprawozdaniu finansowym;
- czy sposób podejścia podatkowego potwierdza własne ustalenia lub czy został w inny sposób wyjaśniony przez organ podatkowy przed sporządzeniem sprawozdania finansowego;

Na przykład, czy porada udzielona w wyniku planowania podatkowego i innych usług doradztwa podatkowego:

- jest wyraźnie potwierdzona przez organ podatkowy lub inny precedens;
- jest przyjętą praktyką;
- ma podstawę w prawie podatkowym, która jest możliwa do wygrania;
- zakres, w jakim wynik porady podatkowej będzie miał istotny wpływ na sprawozdanie finansowe;
- czy efektywność porady podatkowej zależy od podejścia księgowego lub prezentacji w sprawozdaniu finansowym i istnieje wątpliwość co do odpowiedniości tego podejścia księgowego lub prezentacji zgodnie z odpowiednimi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

604.7 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia obejmują:

- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie, do wykonania usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenia autokontroli lub promowania interesów;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi przeglądu pracy dotyczącej badania lub świadczonej usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli;
- uzyskanie od organów podatkowych wstępnej zgody, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.

Gdy skuteczność porady podatkowej jest zależna od określonego podejścia księgowego lub prezentacji

**R604.8** Firma lub firma należąca do sieci nie świadczy usług planowania podatkowego i innych usług doradztwa podatkowego dla klienta badania, jeżeli skuteczność porady podatkowej zależy od określonego podejścia księgowego lub prezentacji w sprawozdaniu finansowym i:

- (a) zespół wykonujący badanie ma uzasadnione wątpliwości co do odpowiedniości tego podejścia księgowego lub prezentacji zgodnie z odpowiednimi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; oraz
- (b) wyniki lub konsekwencje porady podatkowej będą miały istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.

**Usługi podatkowe obejmujące wyceny***Wszyscy klienci badania*

- 604.9 A1 Świadczenie usług podatkowych obejmujących wycenę dla klienta badania mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.
- 604.9 A2 Firma lub firma należąca do sieci mogłaby wykonać wycenę wyłącznie dla celów podatkowych, jeżeli wynik wyceny nie będzie miał bezpośredniego wpływu na sprawozdanie finansowe (czyli ma wpływ na sprawozdanie finansowe tylko poprzez zapisy księgowe związane z podatkiem). Zazwyczaj nie wywołuje to zagrożeń, jeżeli wpływ na sprawozdanie finansowe jest nieistotny lub wycena jest przedmiotem zewnętrznego przeglądu przez organ podatkowy lub podobny organ regulacyjny.
- 604.9 A3 Jeżeli wycena, która jest przeprowadzana dla celów podatkowych nie jest przedmiotem zewnętrznego przeglądu a jej wpływ na sprawozdanie finansowe jest istotny, oprócz zapisów paragrafu 604.3 A2, poniższe czynniki mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia autokontroli lub promowania interesów wywołanych przez świadczenie tych usług dla klienta badania:
- zakres, w jakim metodologia wyceny jest potwierdzona w przepisie prawa podatkowego lub regulacji, innym precedensie lub przyjętej praktyce;
  - stopień subiektywizmu nieodłącznie związany z wyceną;
  - wiarygodność i zakres wykorzystywanych danych.
- 604.9 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia obejmują:
- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie do wykonania usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenia autokontroli lub promowania interesów;
  - posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi przeglądu pracy dotyczącej badania lub świadczonej usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli;
  - uzyskanie od organów podatkowych wstępnej zgody mogłoby stanowić reakcję na zagrożenia autokontroli lub promowania interesów.
- 604.9 A5 Firma lub firma należąca do sieci mogłaby również wykonać wycenę podatkową, aby wesprzeć klienta badania w jego obowiązkowej sprawozdawczości podatkowej lub dla celów planowania podatkowego, a wyniki takiej wyceny będą miały bezpośredni wpływ na sprawozdanie finansowe. W takich sytuacjach zastosowanie mają wymogi i zastosowanie materiału określone w Podrozdziale 603 odnoszące się do usług związanych z wyceną.

**Pomoc w rozstrzygnięciu sporów podatkowych***Wszyscy klienci badania*

- 604.10 A1 Udzielenie wsparcia w rozstrzygnięciu sporów podatkowych klientowi badania mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.
- 604.10 A2 Spór podatkowy mógłby osiągnąć punkt, w którym organy podatkowe powiadomiły klienta badania o odrzuceniu jego argumentacji w konkretnej sprawie, a jednocześnie organ podatkowy lub klient kieruje tę sprawę do rozstrzygnięcia na drodze formalnego

postępowania, np. przed publicznym trybunałem lub sądem.

604.10 A3 Oprócz zapisów paragrafu 604.3 A2, czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożeń autokontroli lub promowania interesów wywołanych przez udzielenie wsparcia w rozstrzygnięciu sporów podatkowych klientowi badania obejmują:

- rolę kierownictwa w rozstrzygnięciu sporu;
- stopień, w jakim wynik sporu będzie miał istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię;
- czy udzielona porada jest przedmiotem sporu podatkowego;
- zakres, w jakim dana kwestia znajduje uzasadnienie w przepisie prawa podatkowego lub regulacji, innym precedensie lub przyjętej praktyce;
- czy postępowanie ma charakter jawny.

604.10 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia obejmują:

- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie do wykonania usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenia autokontroli lub promowania interesów;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi przeglądu pracy dotyczącej badania lub świadczonej usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli.

Rozstrzygnięcie spraw podatkowych obejmujące występowanie w charakterze adwokata

**R604.11** Firma lub firma należąca do sieci nie świadczy usług podatkowych, które obejmują udzielenie wsparcia w rozstrzygnięciu sporów podatkowych klientowi badania, jeżeli:

- (a) usługi obejmują występowanie w charakterze adwokata klienta badania przed publicznym trybunałem lub sądem podczas rozstrzygnięcia spraw podatkowych; oraz
- (b) powiązane kwoty są istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

604.11 A1 Paragraf R604.11 nie wyklucza możliwości, że firma lub firma należąca do sieci pozostaje w roli doradcy w odniesieniu do danej sprawy, aby być przesłuchanym przed publicznym trybunałem lub sądem, na przykład:

- udzielanie odpowiedzi na ściśle określone prośby o informację;
- udzielenie opartych na faktach wyjaśnień i zeznań odnośnie wykonanej pracy;
- wsparcie klienta w przeprowadzeniu analizy podatkowej dotyczącej sprawy.

604.11 A2 Co stanowi „publiczny trybunał lub sąd” zależy od tego, jak przebiegają postępowania podatkowe w określonym systemie prawnym.

## PODROZDZIAŁ 605 – USŁUGI AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

### Wprowadzenie

- 605.1 Świadczenie usług audytu wewnętrznego dla klienta badania mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli.
- 605.2 Oprócz szczegółowych wymogów i zastosowania materiału opisanych w niniejszym podrozdziale, wymogi i zastosowanie materiału opisane w paragrafach od 600.1 do R600.10 mają znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług audytu wewnętrznego dla klienta badania. Niniejszy podrozdział zawiera wymogi, które w pewnych okolicznościach zakazują firmom lub firmom należącym do sieci świadczenia określonych usług audytu wewnętrznego dla klienta badania, ponieważ na wywołane zagrożenia nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

### Wymogi i zastosowanie materiału

#### Wszyscy klienci badania

- 605.3 A1 Usługi audytu wewnętrznego obejmują wspieranie klienta badania w wykonywaniu jego czynności audytu wewnętrznego. działania audytu wewnętrznego mogłyby obejmować:
- monitorowanie kontroli wewnętrznej – przegląd kontroli, nadzorowanie ich działania oraz rekomendowanie ich usprawnień;
  - weryfikacja informacji finansowych i operacyjnych przez:
    - przegląd 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 gospodarności, skuteczności i efektywności działalności operacyjnej, w tym czynności niezwiązanych z finansami jednostki;
  - kontrolę przestrzegania:
    - przepisów prawa, regulacji oraz innych wymogów zewnętrznych;
    - polityk, wytycznych kierownictwa oraz innych wymogów wewnętrznych.
- 605.3 A2 Zakres i cele działania audytu wewnętrznego różnią się znacznie i zależą od wielkości i struktury jednostki, a także wymogów kierownictwa jednostki i osób sprawujących nadzór.
- R605.4** Świadcząc usługę audytu wewnętrznego dla klienta badania, firma upewnia się, że:
- (a) klient wyznacza odpowiedni i kompetentny zasób, najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla, 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) kierownictwo klienta lub osoby sprawujące nadzór weryfikują, oceniają i zatwierdzają zakres, ryzyko i częstotliwość usług audytu wewnętrznego;
- (c) kierownictwo klienta ocenia odpowiedniość usług audytu wewnętrznego oraz ustaleń wynikających z ich wykonania;
- (d) kierownictwo klienta ocenia i ustala, które zalecenia wynikające z usług audytu wewnętrznego należy wdrożyć, a także kieruje procesem ich wdrożenia; oraz
- (e) kierownictwo klienta przedstawia osobom sprawującym nadzór znaczące ustalenia oraz zalecenia wynikające z usług audytu wewnętrznego.

605.4 A1 Paragraf R600.7 wyklucza możliwość przyjęcia przez firmę lub firmę należącą do sieci obowiązków zarządczych. Wykonywanie znaczącej części audytu wewnętrznego klienta zwiększa prawdopodobieństwo, że świadczący usługi audytu wewnętrznego personel firmy lub firmy należącej do sieci przyjmie obowiązki zarządcze.

605.4 A2 Przykłady usług audytu wewnętrznego pociągających za sobą przyjęcie obowiązków zarządczych obejmują:

- ustalanie polityk lub strategicznego kierunku działania audytu wewnętrznego;
- kierowanie lub przyjęcie odpowiedzialności za działania pracowników audytu wewnętrznego jednostki;
- podejmowanie decyzji, które zalecenia wynikające z działania audytu wewnętrznego wdrożyć;
- przedstawienie wyników działania audytu wewnętrznego osobom sprawującym nadzór w imieniu kierownictwa jednostki;
- 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, w których firma lub firma należąca do sieci jest odpowiedzialna za określanie zakresu pracy audytu wewnętrznego i mogłaby być odpowiedzialna za jedną lub wszystkie kwestie wymienione powyżej.

605.4 A3 Jeżeli firma wykorzystuje pracę funkcji audytu wewnętrznego w zleceniu badania, MSB wymagają przeprowadzenia procedur do oceny odpowiedności tej pracy. Podobnie, jeżeli firma lub firma należąca do sieci akceptuje zlecenie świadczenia usług audytu wewnętrznego dla klienta badania, wyniki tych usług mogłyby być wykorzystane podczas przeprowadzania audytu zewnętrznego. Wywołuje to 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) stosowanie takiego samego poziomu zawodowego sceptycyzmu, jaki byłby zastosowany podczas wykonywania pracy audytu wewnętrznego przez osoby niebędące członkami firmy.



- 605.4 A4 Czynniki, które mają znaczenie w ocenie poziomu takiego zagrożenia autokontroli obejmują:
- istotność powiązanych kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym;
  - ryzyko zniekształcenia na poziomie stwierdzeń dotyczące tych kwot w sprawozdaniu finansowym;
  - stopień w jakim zespół wykonujący badanie będzie polegał na pracy usługowego audytu wewnętrznego, w tym w trakcie audytu zewnętrznego.
- 605.4 A5 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie autokontroli jest skorzystanie ze specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego usługę.

*Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego*

- R605.5** Firma lub firma należąca do sieci nie świadczy usług audytu wewnętrznego dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli usługi dotyczą:
- (a) znaczącej części kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową;
  - (b) systemów rachunkowości finansowej generujących informacje, które są pojedynczo lub łącznie istotne dla dokumentacji księgowej klienta lub sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię; lub
  - (c) kwot lub ujawnień, które są pojedynczo lub łącznie istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

## **PODROZDZIAŁ 606 – USŁUGI Z ZAKRESU SYSTEMÓW TECHNOLOGII INFORMACYJNEJ**

### **Wprowadzenie**

- 606.1 Świadczenie usług z zakresu technologii informacyjnej (IT) dla klienta badania mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli.
- 606.2 Oprócz szczegółowych wymogów i zastosowania materiału opisanych w niniejszym podrozdziale, wymogi i zastosowanie materiału opisane w paragrafach od 600.1 do R600.10 mają znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług z zakresu systemów IT dla klienta badania. Niniejszy podrozdział zawiera wymogi, które w pewnych okolicznościach, zakazują firmom lub firmom należącym do sieci świadczenia określonych usług z zakresu systemów IT dla klienta badania, ponieważ na wywołane zagrożenia nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

### **Wymogi i zastosowanie materiału**

#### **Wszyscy klienci badania**

- 606.3 A1 Usługi z zakresu systemów IT obejmują projektowanie lub wdrażanie systemów sprzętu komputerowego lub oprogramowania. Systemy IT mogłyby:
- (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 mogłyby również obejmować zagadnienia, które nie są związane z dokumentacją księgową klienta badania lub kontrolą wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdaniem finansowym.

606.3 A2 Paragraf R600.7 wyklucza przyjęcie obowiązków zarządczych przez firmę lub firmę należącą do sieci. Świadczenie poniższych usług z zakresu systemu (IT) dla klienta badania zazwyczaj nie wywołuje zagrożenia tak długo, jak firma lub firma należąca do sieci nie przyjmuje 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 znaczącą część dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego;
- (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; oraz
- (d) przeprowadzania oceny i wydawania rekomendacji odnoszących się do systemów IT zaprojektowanych, wdrożonych lub obsługiwanych przez innego dostawcę usług lub klienta.

**R606.4** Podczas świadczenia usług systemów IT dla klienta badania, firma lub firma należąca do sieci upewnia się, że:

- (a) klient potwierdza swoją odpowiedzialność za wprowadzenie i nadzorowanie systemu kontroli wewnętrznych;
- (b) klient przydziela obowiązki kompetentnemu pracownikowi, najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla, dotyczące podejmowania wszystkich decyzji zarządczych z zakresu projektowania i wdrażania systemów sprzętu komputerowego lub oprogramowania;
- (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 działanie systemu (sprzętu komputerowego i oprogramowania) oraz wykorzystywane lub generowane dane.

606.4 A1 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu zagrożenia autokontroli wywołanego przez świadczenie usług systemów IT dla klienta badania obejmują:

- rodzaj usługi;
- rodzaj systemów IT oraz zakres, w jakim wpływają lub oddziałują na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe klienta;
- stopień, w jakim zespół wykonujący zlecenie badania będzie polegał na poszczególnych systemach IT jako części badania.

606.4 A2 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie autokontroli jest skorzystanie ze specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego usługę.

*Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R606.5** Firma lub firma należąca do sieci nie świadczy usług systemów IT dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli usługi te obejmują projektowanie lub wdrażanie systemów IT, które:

- (a) tworzą znaczącą część kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową; lub
- (b) generują informacje, które są znaczące dla dokumentacji księgowej klienta lub sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

## **PODROZDZIAŁ 607 – USŁUGI POMOCNICZE W SPRAWACH SĄDOWYCH**

### **Wprowadzenie**

607.1 Świadczenie określonych usług pomocniczych w sprawach sądowych dla klienta badania mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.

607.2 Oprócz szczegółowego zastosowania materiału opisanego w niniejszym podrozdziale, wymogi i zastosowanie materiału opisane w paragrafach od 600.1 do R600.10 mają znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług pomocniczych w sprawach sądowych dla klienta badania.

### **Zastosowanie materiału**

#### **Wszyscy klienci badania**

- 607.3 A1 Usługi pomocnicze w sprawach sądowych mogłyby obejmować działania takie jak:
- wsparcie w zarządzaniu dokumentami oraz wyszukiwaniu;
  - występowanie jako świadek, w tym w biegły sądowy;
  - wyliczanie szacunkowych odszkodowań lub innych kwot, które mogłyby być należne lub wymagalne w wyniku sprawy sądowej lub innego sporu prawnego.
- 607.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu zagrożeń autokontroli lub promowania interesów wywołanych przez świadczenie usług pomocniczych w sprawach sądowych dla klienta badania obejmują:
- środowisko prawne i regulacyjne, w którym świadczona jest usługa, na przykład, czy biegły sądowy został wybrany i wyznaczony przez sąd;
  - rodzaj i cechy usługi;
  - zakres, w jakim rezultat usługi pomocniczej w sprawie sądowej będzie miał istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.
- 607.3 A3 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów jest skorzystanie ze specjalisty nie będącego członkiem zespołu wykonującego usługę.
- 607.3 A4 Jeżeli firma lub firma należąca do sieci świadczy dla klienta badania usługi pomocnicze w sprawach sądowych, i usługi te obejmują szacunkowe kwoty odszkodowań lub inne

kwoty, które wpływają na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię, wymogi i zastosowanie materiału określone w Podrozdziale 603 mają zastosowanie do usług wyceny.

## **PODROZDZIAŁ 608 – USŁUGI PRAWNE**

### **Wprowadzenie**

- 608.1 Świadczenie usług prawnych dla klienta badania mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli i promowania interesów.
- 608.2 Oprócz szczegółowych wymogów i zastosowania materiału opisanych w niniejszym podrozdziale, wymogi i zastosowanie materiału opisane w paragrafach od 600.1 do R600.10 mają znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usługi prawnej dla klienta badania. Niniejszy podrozdział zawiera wymogi, które w pewnych okolicznościach zakazują firmom lub firmom należącym do sieci świadczenia określonych usług prawnych dla klienta badania, ponieważ na zagrożenia nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

### **Wymogi i zastosowanie materiału**

#### **Wszyscy klienci badania**

- 608.3 A1 Usługi prawne są określane jako wszelkie usługi, do świadczenia których osoba musi również:
- (a) posiadać wymagane ustawowe wykształcenie do wykonywania zawodu prawnika; lub
  - (b) być dopuszczonym do wykonywania zawodu prawnika przed sądami w systemie prawnym, w którym usługi mają być świadczone.

#### *Pełnienie funkcji doradczej*

- 608.4 A1 W zależności od systemu prawnego, usługi doradztwa prawnego mogłyby obejmować szeroki i zróżnicowany zakres obszarów usług, w tym zarówno usługi działalności korporacyjnej i handlowej dla klienta badania, takie jak:
- wsparcie przy zawieraniu umów;
  - wspieranie klienta badania przy przeprowadzaniu transakcji;
  - fuzje i przejęcia;
  - wspieranie i pomaganie wewnętrznym działom prawnym klienta;
  - prawne „due diligence” i restrukturyzacja.
- 608.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożeń autokontroli lub promowania interesów wywołanych przez świadczenie usług doradztwa prawnego dla klienta badania obejmują:
- istotność określonej sprawy w odniesieniu do sprawozdania finansowego klienta;
  - złożoność danego zagadnienia prawnego oraz poziom osądu koniecznego do wykonania usługi.

608.4 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia obejmują:

- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie do wykonania usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi przeglądu pracy dotyczącej badania lub wykonania usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.

*Działanie jako główny radca prawny*

**R608.5** Partner lub pracownik firmy lub firmy należącej do sieci nie pełni funkcji głównego radcy prawnego w sprawach prawnych dla klienta badania.

608.5 A1 Stanowisko głównego radcy prawnego jest zazwyczaj stanowiskiem kierownictwa wyższego szczebla z szeroką odpowiedzialnością za sprawy prawne w spółce.

*Działanie w roli obrońcy*

**R608.6** Firma lub firma należąca do sieci nie działa w roli obrońcy dla klienta badania w rozstrzyganiu sporu lub sprawy sądowej, gdy zaangażowane kwoty są istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

608.6 A1 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie autokontroli wywołane działaniem w roli obrońcy dla klienta badania, jeżeli zaangażowane kwoty nie są istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię obejmują:

- zaangażowanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie do wykonania usługi;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi przeglądu pracy dotyczącej badania lub wykonania usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli lub promowania interesów.

## **PODROZDZIAŁ 609 – USŁUGI REKRUTACYJNE**

### **Wprowadzenie**

609.1 Świadczenie usług rekrutacyjnych dla klienta badania mogłoby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia.

609.2 Oprócz szczegółowych wymogów i zastosowania materiału opisanych w niniejszym podrozdziale, wymogi i zastosowanie materiału opisane w paragrafach od 600.1 do R600.10 mają znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług rekrutacyjnych dla klienta badania. Niniejszy podrozdział zawiera wymogi, które w pewnych okolicznościach zakazują firmie lub firmom należącym do sieci świadczenia określonych rodzajów usług rekrutacyjnych dla klienta badania, ponieważ na wywołane zagrożenia nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

## Wymogi i zastosowanie materiału

### Wszyscy klienci badania

609.3 A1 Usługi rekrutacyjne mogłyby obejmować działania takie jak:

- sporządzanie opisu stanowiska;
- przygotowanie procesu identyfikacji i wyboru potencjalnych kandydatów;
- poszukiwanie kandydatów;
- poszukiwanie potencjalnych kandydatów na stanowisko przez:
  - przegląd kwalifikacji lub kompetencji zawodowych aplikujących kandydatów oraz ustalenie ich przydatności na dane stanowisko;
  - dokonywanie sprawdzenia 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 bonifikaty.

609.3 A2 Paragraf R600.7 wyklucza przyjęcie obowiązków zarządczych przez firmę lub firmę należącą do sieci. Świadczenie poniższych usług zazwyczaj nie wywołuje zagrożenia, tak długo jak personel firmy lub firmy należącej do sieci nie przyjmują obowiązków:

- przegląd kwalifikacji zawodowych wielu kandydatów oraz świadczenia doradztwa w zakresie ich przydatności na dane stanowisko;
- przeprowadzenie rozmów kwalifikacyjnych z kandydatami oraz doradzanie w zakresie kompetencji kandydata na stanowisko w dziale rachunkowości finansowej, administracji lub kontroli.

**R609.4** Świadcząc usługi rekrutacyjne dla klienta badania, firma lub firma należąca do sieci upewnia się, że:

- (a) klient przydziela obowiązki kompetentnemu pracownikowi, najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla, podejmowanie wszystkich decyzji zarządczych z zakresu zatrudnienia kandydata na dane stanowisko; oraz
- (b) klient podejmuje wszystkie decyzje zarządcze dotyczące procesu zatrudnienia, w tym:
  - ustalenie przydatności ewentualnego kandydata i wybór odpowiednich kandydatów na dane stanowisko;
  - ustalenie warunków zatrudnienia i negocjowanie szczegółów, takie jak wynagrodzenie, godziny pracy oraz inne bonifikaty.

609.5 A1 Czynniki istotne przy ocenie poziomu zagrożeń czerpania korzyści własnych, nadmiernej żażyłości lub zastraszenia wywołanych przez świadczenie usług rekrutacyjnych dla klienta badania obejmują:

- rodzaj wnioskowanej pomocy;
- rolę tej osoby, która ma zostać zatrudniona;

- wszelkie konflikty interesów lub powiązania, które mogłyby istnieć pomiędzy kandydatami a firmą udzielającą porady lub świadczącą usługę.

609.5 A2 Przykładem działania, które mogłyby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości i zastraszenia jest wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie do wykonania usługi.

*Usługi rekrutacyjne, które są zakazane*

**R609.6** Podczas świadczenia usług rekrutacyjnych dla klienta badania, firma lub firma należąca do sieci nie działa jako negocjator w imieniu klienta.

**R609.7** Firma lub firma należąca do sieci nie świadczy usługi rekrutacyjnej dla klienta badania, jeżeli usługa dotyczy:

(a) poszukiwania kandydatów; lub

(b) dokonywania sprawdzenia referencji przyszłych kandydatów;

w odniesieniu do poniższych stanowisk:

(i) członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla tej jednostki; lub

(ii) członek wyższego szczebla kierownictwa na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sporządzanie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.

## **PODROZDZIAŁ 610 – USŁUGI Z ZAKRESU FINANSÓW KORPORACYJNYCH**

### **Wprowadzenie**

610.1 Świadczenie usług z zakresu finansów korporacyjnych dla klienta badania mogłyby wywołać zagrożenie autokontroli i promowania interesów.

610.2 Oprócz szczegółowych wymogów i zastosowania materiału opisanych w niniejszym podrozdziale, wymogi i zastosowanie materiału opisane w paragrafach od 600.1 do R600.10 mają znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług z zakresu finansów korporacyjnych dla klienta badania. Niniejszy podrozdział zawiera wymogi, które w pewnych okolicznościach wyraźnie zakazują firmom lub firmom należącym do sieci świadczenia określonych usług z zakresu finansów korporacyjnych dla klienta badania, ponieważ na wywołane zagrożenia nie można zareagować poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

### Wymogi i zastosowanie materiału

#### **Wszyscy klienci badania**

610.3 A1 Przykłady usług z zakresu finansów korporacyjnych, które mogłyby wywołać zagrożenie autokontroli lub promowania interesów obejmują:

- pomaganie klientowi badania w projektowaniu strategii przedsiębiorstwa;
- określanie możliwych celów do osiągnięcia przez klient badania;
- doradzanie przy transakcjach sprzedaży;
- wspieranie w pozyskiwaniu finansowania dla transakcji;
- świadczenia doradztwa z zakresu strukturyzacji;

- świadczenie doradztwa przy strukturyzowaniu transakcji finansów korporacyjnych, lub przy ustaleniach dotyczących finansowania, które bezpośrednio wpłyną na kwoty wykazywane w sprawozdaniu finansowym, o którym firma wyrazi opinię.
- 610.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń wywołanych przez świadczenie usług z zakresu finansów korporacyjnych dla klienta badania obejmują:
- stopień subiektywizmu związanego z określeniem właściwego wykorzystania w sprawozdaniu finansowym wyników lub konsekwencji porady z zakresu finansów korporacyjnych;
  - zakres, w którym:
    - wynik porady z zakresu finansów korporacyjnych będzie miał bezpośredni wpływ na kwoty w sprawozdaniu finansowym;
    - kwoty są istotne dla sprawozdania finansowego;
  - czy skuteczność porady z zakresu finansów korporacyjnych zależy od określonego podejścia księgowego lub prezentacji w sprawozdaniu finansowym oraz, czy istnieje wątpliwość co do odpowiedniości danego podejścia księgowego lub prezentacji zgodnie z odpowiednimi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.
- 610.3 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia obejmują:
- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie do wykonania usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenia autokontroli lub promowanie interesów;
  - posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie uczestniczyła w świadczeniu usługi przeglądu pracy dotyczącej badania lub świadczonej usługi, mogłoby stanowić reakcję na zagrożenie autokontroli.

*Zakazane usługi z zakresu finansów korporacyjnych*

- R610.4** Firma lub firma należąca do sieci nie świadczy usług z zakresu finansów korporacyjnych dla klienta badania, które obejmują promocję, handel lub subskrypcję akcji klienta badania.
- R610.5** Firma lub firma należąca do sieci nie świadczy usług z zakresu finansów korporacyjnych dla klienta badania w przypadku, gdy skuteczność takiej porady zależy od określonego podejścia księgowego lub prezentacji w sprawozdaniu finansowym o którym firma wyrazi opinię oraz:
- (a) zespół wykonujący badanie ma uzasadnione wątpliwości co do odpowiedniości danego podejścia księgowego lub prezentacji zgodnie z odpowiednimi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej; oraz
  - (b) wyniki lub konsekwencje porady z zakresu finansów korporacyjnych będą miały istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.



## ROZDZIAŁ 800

### SPRAWOZDANIA NA TEMAT SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO 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 zmiany do 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 zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- R800.3** Jeżeli firma zamierza wydać sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, które obejmuje ograniczenie wykorzystania i rozpowszechniania, wymogi niezależności określone w Części 4A spełniają warunki odnośnie zmian dozwolonych przez niniejszy rozdział, lecz tylko jeżeli:
- (a) firma przedstawia zamierzonym użytkownikom sprawozdanie odnoszące się do zmienionych wymogów niezależności, które zostaną zastosowane podczas świadczenia danej usługi; oraz
  - (b) zamierzeni użytkownicy sprawozdania rozumieją cel i ograniczenia tego sprawozdania i jednoznacznie zgadzają się na zastosowanie tych zmian.
- 800.3 A1 Zamierzeni użytkownicy sprawozdania mogliby uzyskać zrozumienie celu i ograniczeń tego sprawozdania dzięki bezpośredniemu lub pośredniemu uczestnictwu poprzez przedstawiciela posiadającego uprawnienie do działania w imieniu zamierzonych użytkowników, w ustalaniu rodzaju i zakresu zlecenia. W każdym przypadku takie uczestnictwo pomaga firmie w powiadamianiu zamierzonych użytkowników o sprawach niezależności, w tym okoliczności, które mają znaczenie dla stosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Umożliwia to również firmie uzyskanie zgody od zamierzonych użytkowników na zmienione wymogi niezależności.
- R800.4** 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 zmienionych wymogach niezależności.
- 800.4 A1 Na przykład, jeżeli zamierzeni użytkownicy stanowią grupę użytkowników, takich jak kredytodawcy w umowie kredytu konsorcjalnego, firma mogłaby opisać zmienione wymogi niezależności w umowie z przedstawicielem wierzycieli. Przedstawiciel mógłby

wtedy udostępnić umowę z firmą członkom grupy wierzycieli w celu spełnienia przez firmę wymogu dotyczącego powiadomienia użytkowników o zmienionych wymogach niezależności uzgodnionych z przedstawicielem.

**R800.5** Jeżeli firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki, wszelkie zmiany w Części 4A są ograniczone do tych określonych w paragrafach od R800.7 do R800.14. Firma nie stosuje tych zmian w przypadku badania sprawozdania finansowego wymaganego przez przepisy prawa lub regulację.

**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 musi uwzględniać jego jednostek powiązanych. Jednakże, gdy zespół wykonujący badanie wie lub ma powody sądzić, że powiązanie lub okoliczność obejmujące jednostkę powiązaną z klientem badania ma znaczenie dla oceny niezależności firmy od klienta, zespół wykonujący badanie uwzględnia 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 zagrożenia dla niezależności są wywołane przez jakiegokolwiek udziały lub powiązania firmy należącej do sieci, ocenia i reaguje na każde takie zagrożenie.

### **Udziały finansowe, pożyczki i gwarancje, bliskie powiązania gospodarcze i powiązania rodzinne oraz osobiste**

**R800.10** Gdy firma wykonuje zlecenie badania 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 wywołane przez udziały i powiązania, jak określono w Rozdziałach 510, 511, 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, w tym tymi, którzy przeprowadzają przegląd kontroli jakości zlecenia; oraz
- (c) firma ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia, co do których zespół wykonujący zlecenie ma powód sądzić, że są wywołane przez udziały i powiązania 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 lub zarządzającego partnera (dyrektora generalnego lub równorzędną).

**R800.11** Gdy firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki, firma ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia, o których zespół wykonujący zlecenie ma powód sądzić, że są wywołane przez osoby posiadające udziały finansowe 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 posiada bezpośredniego lub pośredniego istotnego udziału finansowego u klienta badania.

#### **Zatrudnienie u klienta badania**

**R800.13** Gdy firma wykonuje zlecenie badania spełniające niezbędne warunki, firma ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia wywołane przez jakiegokolwiek powiązania wynikające z 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 przestrzega 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 ..... 165**

Rozdział 900 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do niezależności dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu.....	165
Rozdział 905 Wynagrodzenia.....	172
Rozdział 906 [Zastrzeżone dla prezentów i gościnności] .....	175
Rozdział 907 Faktyczna lub potencjalna sprawa sądowa.....	176
Rozdział 910 Udziały finansowe.....	177
Rozdział 911 Pożyczki i poręczenia.....	180
Rozdział 920 Powiązania gospodarcze .....	182
Rozdział 921 Powiązania rodzinne i osobiste .....	184
Rozdział 922 Poprzednia obsługa klienta zlecenia atestacyjnego.....	187
Rozdział 923 Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego.....	188
Rozdział 924 Zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego.....	189
Rozdział 940 Długotrwała współpraca personelu z klientem zlecenia atestacyjnego.....	191
Rozdział 950 Świadczenie usług nieatestacyjnych dla klientów zleceń atestacyjnych innych niż klienci zleceń badania i przeglądu .....	193
Rozdział 990 Raporty, które zawierają ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania (zlecenia atestacyjne inne niż zlecenia badania i przeglądu).....	197

## CZEŚĆ 4B – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU

### ROZDZIAŁ 900

#### ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH W ZAKRESIE 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 (w niniejszej części zwanych „zleceniami atestacyjnymi”). Przykłady takich zleceń obejmują:

- badanie określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego,
- zapewnienie wykonania kluczowych wskaźników działalności spółki.

900.2 W niniejszej części definicja terminu „zawodowy księgowy” odnosi się do indywidualnych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz ich firm.

900.3 MSKJ 1 wymaga, aby firma ustanowiła polityki i procedury zaprojektowane w celu dostarczenia racjonalnej pewności, że firma, jej personel i, gdzie ma to zastosowanie, inne podmioty podlegające wymogom niezależności zachowują niezależność, gdzie jest to wymagane przez stosowne wymogi etyczne. MSUA ustanawiają obowiązki dla partnerów oraz zespołów wykonujących zlecenia, na poziomie zlecenia. Przydzielenie obowiązków w firmie będzie zależało od jej rozmiarów, struktury i organizacji. Wiele postanowień Części 4B nie nakłada na osoby w firmie określonego obowiązku podjęcia działań związanych z niezależnością, a raczej odnosi się do „firmy” dla ułatwienia odniesienia. Firmy przypisują obowiązek za określone działanie osobom lub grupie osób (takiej jak zespół wykonujący zlecenie atestacyjne) zgodnie z MSKJ 1. Dodatkowo, zawodowy księgowy pozostaje odpowiedzialny za przestrzeganie wszelkich postanowień mających zastosowanie w tej działalności księgowej, interesach lub powiązaniach.

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 badanie lub zlecenie atestacyjne, zostały naruszone.

W niniejszej Części odniesienia do osoby lub firmy zachowujących „niezależność” oznacza, 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 zastosowanie materiału, w jaki sposób zastosować 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.

900.6 Niniejsza część opisuje:

- (a) fakty i okoliczności, w tym działania zawodowe, interesy i powiązania, które wywołują lub mogłyby wywołać zagrożenia dla niezależności;
- (b) możliwe działania, w tym zabezpieczenia, które mogłyby 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.

### Opis innych zleceń atestacyjnych

900.7 Zlecenia atestacyjne są zaprojektowane w celu zwiększenia poziomu zaufania zamierzonych użytkowników do wyniku oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. W zleceniu atestacyjnym firma wyraża wnioski mający na celu zwiększenia poziomu zaufania zamierzonych użytkowników (innych niż strona odpowiedzialna) do wyniku oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia względem kryteriów. Ramowe założenia usług atestacyjnych opisują elementy i cele zlecenia atestacyjnego i identyfikują zlecenia, do których zastosowanie mają MSUA. W kwestii opisu elementów i celów zlecenia atestacyjnego, patrz ramowe założenia usług atestacyjnych.

900.8 Wynikiem oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia jest informacja, która wynika z zastosowania kryteriów do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Określenie „informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia” oznacza wynik oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Na przykład, ramowe założenia usług atestacyjnych wskazują, że stwierdzenie na temat skuteczności kontroli wewnętrznej (informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia) wynika z zastosowania ramowych założeń do oceny skuteczności kontroli wewnętrznej takich jak COSO lub CoCo (kryteria) (zagadnienie będące przedmiotem zlecenia).

900.9 Zlecenia atestacyjne mogłyby być oparte na stwierdzeniach lub na sprawozdawczości bezpośredniej. W obydwu przypadkach obejmują trzy oddzielne strony: firmę, stronę odpowiedzialną i zamierzonych użytkowników.

900.10 W przypadku zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach, ocena lub pomiar zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia są dokonywane przez stronę odpowiedzialną. Informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia przyjmuje formę udostępnionego zamierzonym użytkownikom oświadczenia strony odpowiedzialnej.

900.11 W zleceniu atestacyjnym sprawozdawczości bezpośredniej, firma:

- (a) bezpośrednio dokonuje oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia; lub
- (b) uzyskuje oświadczenie od strony odpowiedzialnej, która dokonała oceny lub pomiaru, które nie jest dostępne dla zamierzonych użytkowników. Informacja o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia jest udostępniana zamierzonym użytkownikom w raporcie atestacyjnym.

## Raporty zawierające ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania

900.12 Raport atestacyjny mógłby zawierać ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania. Jeżeli zawiera ono takie ograniczenie, a warunki określone w Rozdziale 990 są spełnione, wówczas wymogi dotyczące niezależności w niniejszej części, mogą być zmienione jak ustalono w Rozdziale 990.

## Zlecenia badania i przeglądu

900.13 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 zastosowanie materiału

### Postanowienia ogólne

**R900.14** Firma wykonująca zlecenie atestacyjne jest niezależna.

**R900.15** Firma stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane ze zleceniem atestacyjnym.

### Firmy należące do sieci

**R900.16** Jeżeli firma ma powód, aby sądzić, że udziały i powiązania firmy należącej do sieci wywołują zagrożenie dla niezależności firmy, 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 obejmujące jednostkę powiązaną klienta zlecenia atestacyjnego są znaczące dla oceny niezależności firmy od tego klienta, zespół wykonujący zlecenie atestacyjne uwzględnia tą powiązaną jednostkę podczas identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.

## Rodzaje zleceń atestacyjnych

### *Zlecenia atestacyjne oparte na stwierdzeniach*

**R900.18** Wykonując zlecenie atestacyjne oparte na stwierdzeniach:

- (a) członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne i firma są niezależni od klienta zlecenia atestacyjnego (strona odpowiedzialna za informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, i która mogłaby być odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia), jak określono w niniejszej Części. Wymogi niezależności określone w niniejszej Części zakazują określonych powiązań pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a (i) członkami zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla i (ii) osobami u klienta na stanowiskach umożliwiających wywieranie znaczącego wpływu na informację o zagadnieniu

będącym przedmiotem zlecenia;

- (b) firma stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 do powiązań z osobami u klienta na stanowiskach umożliwiających wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, oraz
- (c) firma ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia, co do których firma ma powody sądzić, że są wywołane przez udziały i powiązania firmy należącej do sieci.

**R900.19** Wykonując zlecenie atestacyjne oparte na stwierdzeniach, w którym strona odpowiedzialna odpowiada za informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale nie za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia:

- (a) członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne i firma są niezależni od strony odpowiedzialnej za informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (klient zlecenia atestacyjnego); oraz
- (b) firma ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia, co do których firma ma powody sądzić, że są wywołane przez udziały i powiązania pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, firmą, firmą należąca do sieci i stroną odpowiedzialną za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.

900.19 A1 W większości zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach, strona odpowiedzialna odpowiada zarówno za informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jak i za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. Jednakże w przypadku niektórych zleceń, strona odpowiedzialna mogłaby nie odpowiadać za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. Przykładem mogłaby być sytuacja, gdy firma jest zaangażowana do wykonania zlecenia atestacyjnego odnoszącego się do raportu sporządzonego przez konsultanta do spraw środowiska sporządzonego na temat praktyk zrównoważonego rozwoju spółki do rozpowszechnienia zamierzonym użytkownikom. W takim przypadku konsultant do spraw środowiska jest stroną odpowiedzialną za informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale spółka jest odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia (praktyki zrównoważonego rozwoju).

*Usługi atestacyjne oparte na sprawozdawczości bezpośredniej*

**R900.20** Wykonując zlecenie atestacyjne oparte na sprawozdawczości bezpośredniej:

- (a) członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne i firma są niezależni od klienta zlecenia atestacyjnego (strona odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia); oraz
- (b) firma ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia dla niezależności, co do których firma ma powody sądzić, że są wywołane przez udziały i powiązania firmy należącej do sieci.

*Kilka stron odpowiedzialnych*

900.21 A1 W niektórych zleceniach atestacyjnych, zarówno opartych na stwierdzeniach oraz na sprawozdawczości bezpośredniej, mogłoby być kilka stron odpowiedzialnych. Przy określaniu, czy jest potrzeba zastosowania postanowień niniejszej Części do każdej strony odpowiedzialnej takich zleceń, firma może wziąć pod uwagę określone kwestie. Kwestie te obejmują to, czy udział lub powiązanie pomiędzy firmą lub członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a określoną stroną odpowiedzialną mogłoby wywołać



zagrożenie dla niezależności, które nie jest błahie i nieznaczące w kontekście informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. W takim przypadku zostaną wzięte pod uwagę czynniki takie, jak:

- (a) istotność informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (lub o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia), za które odpowiada określona strona odpowiedzialna;
- (b) stopień zainteresowania publicznego związanego ze zleceniem.

Gdy firma ustala, że zagrożenie wywołane przez taki udział lub powiązanie z określoną stroną odpowiedzialną mogłoby być błahie i nieznaczące, to mogłoby nie być potrzeby stosowania wszystkich postanowień niniejszego rozdziału do tej strony odpowiedzialnej.

**[Paragrafy od 900.22 do 900.29 są celowo pozostawione niewypełnione]**

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

**R900.30** Niezależność, jaka jest wymagana przez niniejszą Część jest zachowana podczas zarówno:

- (a) okresu realizacji zlecenia, oraz
- (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. Jeżeli zlecenie ma charakter powtarzalny, okres zlecenia kończy się nie później, niż z chwilą powiadomienia przez jedną ze stron o zakończeniu współpracy zawodowej lub z chwilą wydania końcowego raportu atestacyjnego.

**R900.31** W przypadku, gdy wyżej wymieniona jednostka staje się klientem zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po okresie objętym informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, na temat której firma wyraża wniosek, ustala ona, czy zostały wywołane jakiegokolwiek zagrożenia dla niezależności przez:

- (a) powiązania finansowe lub gospodarcze z klientem zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po okresie objętym informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale przed akceptacją zlecenia atestacyjnego; lub
- (b) świadczone wcześniej usługi dla klienta zlecenia atestacyjnego.

**R900.32** Zagrożenia dla niezależności są wywoływane, jeżeli usługa nieatestacyjna była świadczona dla klienta zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po okresie objętym informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale przed rozpoczęciem świadczenia usług atestacyjnych przez zespół wykonujący zlecenie atestacyjne, a świadczenie tej usługi byłoby niedozwolone w trakcie okresu realizacji zlecenia. W takich okolicznościach firma ocenia i reaguje na każde zagrożenie dla niezależności wywołane przez tą usługę. Jeżeli zagrożenia nie są na akceptowalnym poziomie, firma przyjmuje wyłącznie zlecenie atestacyjne, jeżeli te zagrożenia są zredukowane do akceptowalnego poziomu.

900.32 A1 Przykłady działań które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia obejmują:

- wykorzystanie specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne do wykonania usługi,

- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy związanej odpowiednio ze zleceniem atestacyjnym i nieatestacyjnym.

**R900.33** Jeżeli usługa nieatestacyjna, której świadczenie nie byłoby dozwolone w trakcie okresu realizacji zlecenia nie byłaby zakończona i nie jest możliwe uzupełnić lub zakończyć tą usługę przed rozpoczęciem profesjonalnych usług zgodnie ze zleceniem atestacyjnym, firma akceptuje zlecenie atestacyjne tylko, gdy:

- (a) Firma upewni się, że:
  - (i) usługa nieatestacyjna będzie zakończona w krótkim okresie czasu; lub
  - (ii) klient posiada możliwości przeniesienia usługi w krótkim czasie do innego usługodawcy;
- (d) firma stosuje zabezpieczenia gdy jest to niezbędne w okresie świadczenia usługi; oraz
- (c) firma omawia sprawę z osobami sprawującymi nadzór.

**[Paragrafy od 900.34 do 900.39 są celowo pozostawione niewypełnione]**

#### **Ogólna dokumentacja niezależności dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu**

**R900.40** Firma dokumentuje wnioski dotyczące przestrzegania niniejszej Części oraz istotę wszelkich stosownych dyskusji, które uzasadniają te wnioski. W szczególności:

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

900.40 A1 Dokumentacja dostarcza dowodu osądów firmy w formułowaniu wniosków dotyczących zgodności z niniejszą Częścią. Jednakże, brak dokumentacji nie rozstrzyga, czy firma rozważyła konkretną sprawę lub czy firma jest niezależna.

**[Paragrafy od 900.41 do 900.49 są celowo pozostawione niewypełnione]**

#### **Naruszenie postanowienia niezależności dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu**

*Gdy firma identyfikuje naruszenie*

**R900.50** Jeżeli firma stwierdza, że wystąpiło naruszenie wymogu określonego w niniejszej Części, firma:

- (a) kończy, zawiesza lub eliminuje udział 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 mogą być podjęte działania, które w satysfakcjonujący sposób odniosą się do konsekwencji naruszenia.

Ustalając powyższe, firma posługuje się zawodowym osądem i bierze pod uwagę, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia mogłaby prawdopodobnie stwierdzić, że

obiektywizm firmy zostały naruszone i w związku z tym firma nie mogłaby wydać raportu atestacyjnego.

- R900.51** Jeżeli firma ustala, że nie można podjąć działania, aby w satysfakcjonujący sposób odnieść się do konsekwencji naruszenia, tak szybko jak to możliwe informuje odpowiednio zleceniodawcę lub osoby sprawujące nadzór. Firma podejmuje również kroki niezbędne do zakończenia zlecenia atestacyjnego zgodnie z wszelkimi mającymi zastosowanie wymogami prawnymi lub regulacyjnymi mającymi znaczenie dla zakończenia zlecenia atestacyjnego.
- R900.52** Jeżeli firma ustala, że można podjąć działanie, aby w satysfakcjonujący sposób odnieść się do konsekwencji naruszenia, omawia naruszenie oraz podjęte lub proponowane działanie, odpowiednio ze zleceniodawcą lub osobami sprawującymi nadzór. Firma omawia naruszenie oraz proponowane działanie w odpowiednim czasie, biorąc pod uwagę okoliczności zlecenia i naruszenia.
- R900.53** Jeżeli zleceniodawca lub osoby sprawujące nadzór nie zgadzają się, że działania proponowane przez firmę zgodnie z paragrafem R900.50(c) będą w satysfakcjonujący sposób odnosić się do konsekwencji naruszenia, firma podejmuje kroki niezbędne do zakończenia zlecenia atestacyjnego zgodnie z wszelkimi mającymi zastosowanie wymogami prawnymi bądź regulacyjnymi mającymi znaczenie dla 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, zgodnie z osądem zawodowym firmy, obiektywizm nie został naruszony; oraz
  - (b) uzasadnienie, dlaczego podjęte działanie będzie w satysfakcjonujący sposób odnosić się do konsekwencji 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 Charakter i poziom wynagrodzeń lub innych rodzajów honorariów mogłyby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Wynagrodzenia – względna wysokość

- 905.3 A1 Jeżeli całkowita kwota wynagrodzeń od klienta zlecenia atestacyjnego przez firmę, wyrażającą wniosek ze zlecenia atestacyjnego, stanowi znaczny odsetek całkowitych wynagrodzeń tej firmy, uzależnienie od tego klienta oraz obawa utraty tego klienta wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia.
- 905.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń obejmują:
- strukturę operacyjną firmy;
  - to, czy firma posiada ugruntowaną pozycję, czy jest firmą nową;
  - jakościowe i/lub ilościowe znaczenie klienta dla firmy.
- 905.3 A3 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na takie zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia jest zwiększenie bazy klientów w firmie, aby zmniejszyć zależność od klienta zlecenia atestacyjnego.
- 905.3 A4 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia powstaje również wtedy, gdy wynagrodzenia uzyskiwane przez firmę od zlecenia atestacyjnego stanowią znaczny odsetek przychodów od klientów jednego partnera.
- 905.3 A5 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia obejmują:
- zwiększenie bazy klientów partnera, aby zmniejszyć zależność od klienta zlecenia atestacyjnego;
  - posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, aby dokonała przeglądu pracy.

##### Zaległe wynagrodzenia

- 905.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby powstać, jeżeli istotna część wynagrodzeń nie jest zapłacona przed wydaniem raportu atestacyjnego, jeśli w ogóle, dla następnego okresu. Zazwyczaj oczekuje się, że firma zwróci się z prośbą o dokonanie zapłaty takiego wynagrodzenia przed wydaniem raportu. Wymogi i zastosowanie materiału określone w Rozdziale 911 w odniesieniu do pożyczek i poręczeń mogłyby mieć również zastosowanie do sytuacji, gdy istnieją takie niezapłacone wynagrodzenia.

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

- uzyskanie częściowej zapłaty zaległego wynagrodzenia;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie brała udziału w zleceniu atestacyjnym i dokona przeglądu pracy.

**R905.5** 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; oraz
- (b) czy odpowiednim jest, aby firma została ponownie wybrana lub kontynuowała zlecenie atestacyjne.

### **Wynagrodzenia warunkowe**

905.6 A1 Wynagrodzenia warunkowe są wynagrodzeniami obliczanymi na wcześniej ustalonych zasadach powiązanych z wynikiem transakcji lub rezultatów 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.

**R905.7** Firma nie pobiera bezpośrednio lub pośrednio wynagrodzenia warunkowego za zlecenie atestacyjne.

**R905.8** 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.

905.9 A1 Paragrafy R905.7 i R905.8 wykluczają zawieranie przez firmę umów o określone wynagrodzenie warunkowe z klientem zlecenia atestacyjnego. Nawet, jeżeli umowa o wynagrodzenie warunkowe nie jest wykluczona podczas świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta atestacyjnego, nadal mogłoby powstać zagrożenie czerpania korzyści własnych.

905.9 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 informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

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

- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie przeglądu istotnej pracy atestacyjnej usługi nieatestacyjnej;

- otrzymanie z wyprzedzeniem pisemnej umowy z klientem będącej podstawą wynagrodzenia.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## **ROZDZIAŁ 906**

### **PREZENTY I GOŚCINNOŚĆ**

[Zastrzeżone dla Rozdziału 906 który stanowi część projektu Zachęty]

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## **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 Jeżeli toczy się sprawa sądowa z klientem atestacyjnym, lub wydaje się prawdopodobna, wywołuje to zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### **Zastosowanie materiału**

##### **Postanowienia ogólne**

- 907.3 A1 Powiązania pomiędzy kierownictwem klienta a członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne musi charakteryzować całkowita szczerść i pełna jawność w odniesieniu do wszystkich aspektów działalności gospodarczej klienta. Przeciwstawne stanowiska mogłyby być wynikiem faktycznej lub potencjalnej sprawy sądowej między klientem zlecenia atestacyjnego a firmą lub członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne. Takie przeciwstawne stanowiska mogłyby wpływać na gotowość kierownictwa do pełnych ujawnień informacji i wywołać zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia.
- 907.3 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- istotność sprawy sądowej;
  - powiązanie sprawy sądowej z wcześniejszym zleceniem atestacyjnym.
- 907.3 A3 Jeżeli sprawą sądową objęty jest członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, przykładem działania, które mogłoby wyeliminować takie zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia, jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 907.3 A4 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia jest posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej 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 mogłoby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- 910.3 A1 Udziały finansowe mogłyby być posiadane w sposób pośredni poprzez pośrednika, takie jak zbiorowy instrument inwestycyjny, majątek lub fundusz powierniczy. Jeżeli czerpiący korzyści właściciel 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 bezpośredni.
- 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 należącą do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.
- 910.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie w ocenie poziomu zagrożenia czerpania korzyści własnych powstałego przez posiadanie 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 u klienta zlecenia atestacyjnego nie posiada:
- (a) firma; lub
  - (b) członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny.

#### Udziały finansowe w jednostce kontrolującej klienta zlecenia atestacyjnego

- R910.5** Jeżeli jednostka posiada pakiet kontrolny udziałów u klienta zlecenia atestacyjnego, a klient jest istotny dla tej jednostki, ani firma, ani członek zespołu wykonującego zlecenie

atestacyjne ani żadna osoba z 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 u klienta zlecenia atestacyjnego posiadanego w postaci funduszu powierniczego, dla 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 lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny lub firma;
- (b) udział u klienta zlecenia atestacyjnego posiadany przez fundusz powierniczy nie jest dla niego istotny;
- (c) fundusz powierniczy nie może 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 u klienta zlecenia atestacyjnego: zarządca, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny lub firma.

### **Udziały finansowe otrzymane w sposób niezamierzony**

**R910.7** Jeżeli firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny otrzymuje w drodze dziedziczenia, w formie prezentu, jako wynik fuzji lub podobnych okoliczności, bezpośredni lub pośredni istotny udział finansowy u klienta zlecenia atestacyjnego a udział nie byłby w innych okolicznościach dozwolony zgodnie z niniejszym rozdziałem, wówczas:

- (a) jeżeli udział otrzymała firma, jest on niezwłocznie zbywany lub w przypadku pośredniego udziału finansowego firma zbywa wystarczająco dużą część udziału, aby pozostały udział nie był dłużej istotny; lub
- (b) jeżeli członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny otrzymali udział, osoba, która otrzymująca udział finansowy zbywa go niezwłocznie lub zbywa wystarczająco dużą część udziału, aby pozostały udział nie był dłużej istotny.

### **Udziały finansowe - inne okoliczności**

#### *Bliska rodzina*

910.8 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby powstać, jeżeli członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne wie, że członek bliskiej rodziny posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny pośredni udział finansowy u klienta takiego zlecenia.

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

- rodzaj powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a członkiem bliskiej rodziny;
- kwestię czy jest to udział finansowy bezpośredni czy pośredni;
- istotność udziału finansowego dla członka bliskiej rodziny.

910.8 A3 Przykłady działań, które mogłyby 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 mogłyby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych jest posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu odpowiedzialnego za zlecenie atestacyjne.

*Pozostałe osoby*

910.8 A5 Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłyby powstać, jeżeli członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne wie o posiadaniu udziału finansowego w jednostce będącej klientem zlecenia 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 mogłyby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych jest usunięcie członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne posiadającego osobiste powiązanie z zespołem wykonującym zlecenie atestacyjne.

910.8 A7 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych obejmują:

- wyłączenie członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne od podejmowania jakichkolwiek znaczących decyzji dotyczących zlecenia atestacyjnego;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

## ROZDZIAŁ 911

### POŻYCZKI I PORĘCZENIA

#### 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 z klientem zlecenia atestacyjnego mogłyby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### 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 z klientem zlecenia atestacyjnego

- R911.4** Firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakakolwiek osoba z jego najbliższej rodziny nie udzielają pożyczki, czy poręczenia klientowi zlecenia atestacyjnego, chyba że pożyczka ta lub poręczenie jest nieistotne dla:
- (a) firmy lub osoby udzielającej odpowiednio pożyczki lub poręczenia; oraz
  - (b) klienta.

#### Pożyczki i poręczenia klienta zlecenia atestacyjnego będącego bankiem lub podobną instytucją

- R911.5** Firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny nie przyjmują pożyczki, czy poręczenia od klienta zlecenia atestacyjnego będącego bankiem lub podobną instytucją, chyba że ta pożyczka lub poręczenie są udzielone zgodnie ze standardowymi procedurami kredytowymi, terminami i warunkami.
- 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 kredytowymi, terminami i warunkami, taka pożyczka mogłaby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, jeżeli jest istotna dla klienta zlecenia atestacyjnego lub firmy otrzymującej pożyczkę.
- 911.5 A3 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na takie zagrożenie czerpania korzyści własnych jest dokonanie przeglądu wykonanej przez odpowiednią osobę dokonującą przeglądu, nie będącej członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne z firmy należącej do sieci, która nie jest beneficjentem pożyczki.

*Depozyty lub rachunki maklerskie*

**R911.6** Firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakakolwiek osoba z jego najbliższej rodziny nie posiadają depozytów lub rachunków maklerskich u klienta zlecenia atestacyjnego będącego bankiem, domem maklerskim lub podobną instytucją, chyba że depozyt lub rachunek jest prowadzony na standardowych warunkach rynkowych.

**Pożyczki i poręczenia z klientem zlecenia atestacyjnego, który nie jest bankiem lub podobną instytucją**

**R911.7** Firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakakolwiek osoba z najbliższej rodziny nie przyjmują pożyczki lub poręczenia pożyczki od klienta zlecenia atestacyjnego niebędącego bankiem lub podobną instytucją, chyba że ta pożyczka lub poręczenie jest nieistotne dla:

- (a) firmy lub osoby otrzymującej odpowiednio pożyczkę lub poręczenie; oraz
- (b) klienta.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRER i IFR

## 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 niezależności.
- 920.2 Bliskie powiązanie gospodarcze z klientem zlecenia atestacyjnego lub jego kierownictwem mogłoby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### 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 lub właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwem wyższego szczebla lub inną osobą wykonującą czynności wyższego szczebla menadżerskiego dla jednostki będącej klientem;
  - przygotowania do połączenia jednej lub kilku usług lub produktów firmy z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta, a następnie wprowadzenia takiego pakietu na rynek z rekomendacją obydwu stron;
  - porozumienie dotyczące dystrybucji lub zbytu, 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 posiadają bliskiego powiązania gospodarczego z klientem zlecenia atestacyjnego lub jego kierownictwem, dopóki wszelkie udziały finansowe są nieistotne 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 mogłoby 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 najbliższej rodziny zazwyczaj nie wywołuje zagrożenia dla niezależności, jeżeli transakcja jest dokonywana w normalnym toku działalności gospodarczej oraz na warunkach rynkowych. Jednakże, takie transakcje mogłyby mieć taki charakter i wielkość, że wywołają zagrożenie czerpania korzyści własnych.

920.5 A2 Przykłady działań, które mogłyby wyeliminować zagrożenie czerpania korzyści własnych obejmują:

- wyeliminowanie lub ograniczenie wielkości transakcji;
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## 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 mogłyby stworzyć zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa specyficzne wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- 921.3 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogłoby 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 dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- obowiązki osób z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne;
  - rolę tego członka rodziny lub innej osoby od klienta 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.
- 921.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- stanowisko zajmowane przez członka najbliższej rodziny; oraz
  - rolę tego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 921.4 A3 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 921.4 A4 Przykładem działania, które mogłoby 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 najbliższej rodziny.
- R921.5** Wyżej wymieniona osoba nie należy do zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne w przypadku, gdy którakolwiek z osób z najbliższej rodziny:
- (a) jest członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego; lub



- (b) jest pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego; lub
- (c) zajmował takie stanowisko w jakimkolwiek okresie obejmującym zlecenie lub informację 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 u klienta zlecenia atestacyjnego; lub
  - (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- 921.6 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- rodzaj powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a członkiem jego bliskiej rodziny;
  - stanowisko zajmowane przez członka bliskiej rodziny;
  - rolę tego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 921.6 A3 Przykładem działania, które mogłoby 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 mogłoby 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 bliskiej rodziny.

### **Inne bliskie powiązania z członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne**

- R921.7** Członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne bierze pod uwagę zgodność z politykami i procedurami w przypadku, jeżeli ma bliskie powiązanie z osobą, która nie jest członkiem najbliższej lub bliskiej rodziny, ale która jest:
- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego; lub
  - (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację 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 tego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

- 921.7 A2 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 921.7 A3 Przykładem działania, które mogłoby 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 tej osoby, z którymi członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne ma bliskie powiązanie.

#### **Powiązania partnerów i pracowników firmy**

- 921.8 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia, mogłoby być wywołane poprzez osobiste lub rodzinne powiązania pomiędzy:
- partnerem lub pracownikiem firmy lub firmy należącej do sieci, który nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne; oraz
  - członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego albo pracownikiem klienta zlecenia atestacyjnego lub pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- 921.8 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny 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 mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia obejmują:
- zorganizowanie obowiązków partnera lub pracownika celem zredukowania jakiegokolwiek ewentualnego wpływu na zlecenie atestacyjne;
  - posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy wykonanej w związku ze zleceniem atestacyjnym.

## ROZDZIAŁ 922

### POPZREDNIA OBSŁUGA 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 świadczył ostatnio usługi jako członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla albo jako pracownik dla klienta zlecenia atestacyjnego, mogłoby to wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości. Niniejszy rozdział określa specyficzne wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Świadczenie usług w okresie objętym raportem atestacyjnym

- R922.3** W skład zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne nie wchodzi osoba, która w okresie objętym raportem atestacyjnym:
- (a) świadczyła usługi członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego; lub
  - (b) była pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.

##### Usługi świadczone przed okresem objętym raportem atestacyjnym

- 922.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości mogłoby powstać, jeżeli przed okresem objętym raportem atestacyjnym członek zespołu wykonującego to zlecenie:
- (a) świadczył usługi członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego; lub
  - (b) był pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- Takie zagrożenie mogłoby powstać na przykład, gdy podjęta przez daną osobę w poprzednim okresie podczas zatrudnienia u klienta, decyzja lub wykonana praca będzie oceniana w bieżącym okresie jako część bieżącego zlecenia atestacyjnego.
- 922.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- stanowisko zajmowane przez daną osobę u klienta;
  - okres czasu, od odejścia danej osoby od klienta;
  - rolę tego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 922.4 A3 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości jest posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej 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 u klienta zlecenia atestacyjnego wywołuje zagrożenia autokontroli i czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla

- R923.3** Partner lub pracownik firmy nie pełni funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego danej firmy.

##### Pełnienie funkcji sekretarza spółki

- R923.4** Partner lub pracownik firmy nie pełni funkcji sekretarza spółki u klienta zlecenia atestacyjnego, chyba że:
- (a) na taką praktykę wyraźnie zezwala prawo krajowe, zasady wykonywania zawodu i praktyka zawodowa;
  - (b) wszystkie istotne 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 różne kompetencje w różnych systemach prawnych. Obowiązki te mogłyby obejmować: 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 dla 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 mogłyby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- 924.3 A1 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogłoby powstać, jeżeli jakakolwiek z poniższych osób jest lub była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub partnerem firmy:

- członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego;
- pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.

##### *Ograniczenia dotyczące byłego partnera lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne*

- R924.4** Jeżeli były partner lub były członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne związał się z klientem zlecenia atestacyjnego firmy jako:

- (a) członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla jednostki; lub
- (b) pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego;

osoba taka nie kontynuuje uczestnictwa w działalności gospodarczej lub w czynnościach zawodowych firmy.

- 924.4 A1 Nawet jeżeli jedna z osób opisanych w paragrafie R924.4 objęła u klienta zlecenia atestacyjnego takie stanowisko i nie kontynuuje uczestnictwa w działalności gospodarczej firmy lub w jej czynnościach zawodowych, mogłoby to nadal wywołać zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia.

- 924.4 A2 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogłoby powstać również, jeżeli były partner firmy objął w jednostce jedno ze stanowisk opisanych w paragrafie 924.3 A1, a jednostka ta staje się później klientem zlecenia atestacyjnego firmy.

- 924.4 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:

- stanowisko, jakie ta osoba objęła u klienta;
- jakiegokolwiek zaangażowanie, jakie ta osoba będzie miała w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne;

- okres czasu, od kiedy ta osoba była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub partnerem firmy;
- 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 mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia nadmiernej zażyłości lub zastraszenia obejmują:

- zastosowanie takich rozwiązań, aby 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;
- modyfikacja planu zlecenia atestacyjnego;
- przydzielenie do zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne osób mających wystarczające doświadczenie porównywalne z doświadczeniem osoby, która przeszła do klienta;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu pracy byłego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

*Podjęcie przez członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne negocjacji w sprawie zatrudnienia u klienta*

**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 w przypadku, gdy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne uczestniczy w zleceniu atestacyjnym wiedząc, że wiąże się lub mógłby związać się z klientem w pewnym momencie w przyszłości.

924.5 A2 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych jest usunięcie tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

924.5 A3 Przykładem działania, które mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych jest posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu znaczących osądów dokonanych przez tą osobę podczas bycia w zespole.

## ROZDZIAŁ 940

### DŁUGOTRWAŁA WSPÓŁPRACA 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 okres czasu, mogłoby powstać zagrożenie nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. Niniejszy rozdział określa wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- 940.3 A1 Zagrożenie nadmiernej zażyłości mogłoby powstać jako wynik długotrwałej współpracy danej osoby z:
- klientem zlecenia atestacyjnego;
  - kierownictwem wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego; lub
  - zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia i informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- 940.3 A2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby 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 mogłoby 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, staż osoby w zespole oraz charakter pełnionej funkcji, w tym, jeżeli 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 stażem, 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 to odpowiednie, z kierownictwem wyższego szczebla;

- rodzaj, częstotliwość i zakres powiązania 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 w osobie lub osobach, które są stroną odpowiedzialną lub jeżeli odpowiednie kierownictwem wyższego szczebla.

940.3 A4 Połączenie dwóch lub większej liczby czynników mogłoby podnieść lub obniżyć poziom zagrożeń. Na przykład, zagrożenia nadmiernej zażyłości wywołane na przestrzeni czasu przez nadmiernie bliską relację pomiędzy daną osobą a klientem zlecenia atestacyjnego zostałyby ograniczone przez odejście osoby będącej stroną odpowiedzialną.

940.3 A5 Przykładem działania, które mogłoby wyeliminować zagrożenia nadmiernej zażyłości lub czerpania korzyści własnych w odniesieniu do konkretnego zlecenia byłaby rotacja tej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

940.3 A6 Przykłady działań które mogłyby 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 rodzaj i zakres zadań, jakie ta osoba wykonuje;
- posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne do przeglądu pracy danej osoby;
- przeprowadzanie regularnych niezależnych wewnętrznych lub zewnętrznych przeglądów kontroli jakości wykonania zlecenia.

**R940.4** Jeżeli firma uznaje, że reakcją na poziom wywołanych zagrożeń może być jedynie rotacja danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, firma określa odpowiedni okres, podczas którego dana osoba nie:

- (a) jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne;
- (b) przeprowadza kontroli jakości zalecenia atestacyjnego; lub
- (c) wywiera 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 INNYCH NIŻ KLIENCI ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU

#### 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 mogłyby świadczyć różne usługi nieatestacyjne dla swoich klientów zleceń atestacyjnych, zgodnie ze swoimi umiejętnościami i specjalistyczną wiedzą. Świadczenie określonych usług nieatestacyjnych klientom zleceń atestacyjnych mogłoby wywołać zagrożenia przestrzegania podstawowych zasad i zagrożeń dla niezależności. Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i zastosowanie materiału mające znaczenie dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w takich okolicznościach.

#### Wymogi i zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- R950.5** Przed akceptacją przez firmę zlecenia świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta zlecenia atestacyjnego, firma ustala, czy świadczenie takiej usługi mogłoby wywołać zagrożenie dla niezależności.
- 950.3 A1 Wymogi i zastosowanie materiału w niniejszym rozdziale pomagają firmie w analizie określonych rodzajów usług nieatestacyjnych i powiązanych zagrożeń, które mogłyby powstać, jeżeli firma akceptuje lub świadczy usługi nieatestacyjne dla klienta zlecenia atestacyjnego.
- 950.3 A2 Nowe praktyki gospodarcze, rozwój rynków finansowych i zmiany w technologii informacyjnej są jednym z powodów, który uniemożliwia sporządzenie listy wszystkich usług nieatestacyjnych, jakie mogłyby być świadczone dla klienta zlecenia atestacyjnego. W efekcie, Kodeks nie zawiera wyczerpującej listy wszystkich usług nieatestacyjnych, które mogłyby być świadczone dla klienta zlecenia atestacyjnego.

##### Ocena zagrożeń

- 950.4 A1 Czynniki które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożeń wywołanych przez świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta zlecenia atestacyjnego obejmują:
- rodzaj, zakres i cel usługi;
  - stopień wiarygodności, jaki będzie pokładany w rezultacie usługi stanowiącej część zlecenia atestacyjnego;
  - środowisko prawne i regulacyjne, w którym usługa jest świadczona;
  - czy rezultat usługi będzie miał wpływ na sprawy odzwierciedlone w zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia lub informacji 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 atestacyjnego;
    - zakres zaangażowania klienta zlecenia atestacyjnego w ustalenie znaczących

spraw wymagających osądu;

- poziom specjalistycznej wiedzy kierownictwa klienta i pracowników w odniesieniu do rodzaju świadczonej usługi.

Istotność w odniesieniu do informacji klienta zlecenia atestacyjnego

950.4 A2 Koncepcja istotności w odniesieniu do informacji klienta zlecenia atestacyjnego jest określona w *Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionym)*, „*Usługi atestacyjne inne niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych*”. Określenie istotności obejmuje stosowanie zawodowego osądu i wpływają na nią zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe. Na istotność wpływa również postrzeżenie potrzeb użytkowników w zakresie informacji finansowych lub innych.

Wiele usług nieatestacyjnych świadczonych dla tego samego klienta zlecenia atestacyjnego

950.4 A3 Firma mogłaby świadczyć wiele usług nieatestacyjnych dla klienta zlecenia atestacyjnego. W takich okolicznościach, dla oceny zagrożeń przez firmę znaczenie ma rozważenie połączonego wpływu zagrożeń wywołanych przez świadczenie tych usług.

*Reagowanie na zagrożenia*

950.5 A1 Paragraf 120.10 A2 zawiera opis zabezpieczeń. W odniesieniu do świadczenia usług nieatestacyjnych dla klientów zlecenia atestacyjnego, zabezpieczeniami są działania, pojedynczo lub w połączeniu, które firma podejmuje, aby skutecznie zredukować zagrożenia dla niezależności do akceptowalnego poziomu. W niektórych sytuacjach, gdy zagrożenie jest wywołane przez świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta zlecenia atestacyjnego, zabezpieczenia mogłyby nie być dostępne. W takich sytuacjach zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych określonych w Rozdziale 120 wymaga od firmy odrzucenia lub zakończenia usługi lub zlecenia nieatestacyjnego.

*Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych*

**R950.6** Firma nie przyjmuje obowiązków zarządczych związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego lub informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego świadczonych przez firmę. Jeżeli firma przyjmuje obowiązki zarządcze, jako część jakichkolwiek innych usług świadczonych dla klienta zlecenia atestacyjnego, firma upewnia się, że obowiązek ten nie jest związany z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego świadczonego przez firmę.

950.6 A1 Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie, prowadzenie i zarządzanie jednostką, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania, wykorzystywania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych.

950.6 A2 Świadczenie usług nieatestacyjnych dla klienta zlecenia atestacyjnego wywołuje zagrożenia autokontroli i czerpania korzyści własnych, jeżeli firma przyjmuje obowiązki zarządcze podczas świadczenia usługi. W odniesieniu do świadczenia usługi związanej z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego świadczonego przez firmę, przyjęcie obowiązków zarządczych wywołuje również zagrożenie nadmiernej zażyłości i mogłoby wywołać zagrożenie promowania interesów, ponieważ firma staje się zbyt blisko związana z poglądami i interesami kierownictwa jednostki.

950.6 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.

950.6 A4 Udzielenie porady i rekomendacji w celu wsparcia kierownictwa klienta zlecenia atestacyjnego w wypełnianiu ich obowiązków nie stanowi przyjęcia obowiązków zarządczych. (Patrz: paragrafy od R950.6 do 950.6 A3).

**R950.7** Aby uniknąć przyjęcia obowiązków zarządczych związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego podczas świadczenia usług nieatestacyjnych dla klienta zlecenia atestacyjnego, firma upewnia się, że kierownictwo klienta dokonuje wszystkich osądów i podejmuje decyzje, które są właściwe dla ich 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 usługami. Osoba tego typu, najlepiej z kierownictwa wyższego szczebla, byłaby w stanie zrozumieć:
  - (i) cele, rodzaj i rezultaty usług; oraz
  - (ii) obowiązki odpowiednio klienta oraz firmy;

Nie wymaga się jednakże, aby osoba ta posiadała specjalistyczną wiedzę do wykonania lub ponownego wykonania usług.

- (b) sprawuje nadzór nad usługami i ocenia zgodność rezultatów wykonanych usług z celami klienta; oraz
- (c) przyjmuje odpowiedzialność za jakiegokolwiek działania, które zostaną podjęte w wyniku świadczenia tych usług.

*Inne rozważania dotyczące świadczenia specyficznych usług nieatestacyjnych*

950.8 A1 Zagrożenie autokontroli mogłoby powstać, jeżeli firma jest zaangażowana w sporządzenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, która następnie staje się informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego. Przykłady usług nieatestacyjnych, które mogłyby wywołać takie zagrożenia autokontroli podczas świadczenia usług odnoszących się do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem

zlecenia atestacyjnego obejmują:

- (a) udoskonalenie i sporządzenie informacji prospektywnych oraz następnie dostarczenie zapewnienia na temat tych informacji;
- (b) przeprowadzenie wyceny tworzącej część informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA

## 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 zmiany do 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 zastosowanie materiału

##### Postanowienia ogólne

- R990.3** Jeżeli firma zamierza wydać raport ze zlecenia atestacyjnego, które obejmuje ograniczenie wykorzystania i rozpowszechniania, wymogi niezależności określone w Części 4B spełniają niezbędne warunki odnośnie zmian dozwolonych przez niniejszy rozdział, lecz tylko jeżeli:
- (a) firma przedstawia zamierzonym użytkownikom raport odnoszący się do zmienionych wymogów niezależności, które zostaną zastosowane podczas świadczenia danej usługi; oraz
  - (b) zamierzeni użytkownicy raportu rozumieją cel, informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i ograniczenia tego raportu i jednoznacznie zgadzają się na zastosowanie tych zmian.
- 990.3 A1 Zamierzeni użytkownicy raportu mogliby uzyskać zrozumienie celu, informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i ograniczeń tego raportu dzięki bezpośredniemu lub pośredniemu uczestnictwu, poprzez przedstawiciela posiadającego uprawnienie do działania w imieniu zamierzonych użytkowników, w ustalaniu rodzaju i zakresu zlecenia. W każdym przypadku takie uczestnictwo pomaga firmie w powiadamianiu zamierzonych użytkowników o sprawach niezależności, w tym okoliczności, które mają znaczenie dla stosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Umożliwia to również firmie uzyskanie zgody od zamierzonych użytkowników na zmienione 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 zmienionych wymogach niezależności.
- 990.4 A1 Na przykład, jeżeli zamierzeni użytkownicy stanowią grupę użytkowników, takich jak wierzyciele w umowie kredytu konsorcjalnego, firma mogłaby opisać zmienione wymogi niezależności w umowie z przedstawicielem wierzycieli. Przedstawiciel mógłby wtedy

udostępnić umowę z firmą członkom grupy wierzycieli w celu spełnienia przez firmę wymogu dotyczącego powiadomienia użytkowników o zmienionych wymogach niezależności uzgodnionych z przedstawicielem.

**R990.5** Jeżeli firma wykonuje zlecenie atestacyjne spełniające niezbędne warunki, wszelkie zmiany w Części 4B są ograniczone do tych zmian 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 niezbędne 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 wywołane przez udziały i powiązania, 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, w tym tymi, którzy przeprowadzają przegląd kontroli jakości zlecenia; oraz
- (c) firma ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia, co do których zespół wykonujący zlecenie ma powód sądzić, że są wywołane przez udziały i powiązania pomiędzy klientem zlecenia atestacyjnego a innymi osobami w firmie, które mogą 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 posiada bezpośredniego lub pośredniego istotnego udziału finansowego u 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 przypisane do nich.

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 mógłby prawdopodobnie dojść 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.
Odpowiednia osoba dokonująca przeglądu	<i>Odpowiednia osoba dokonująca przeglądu to specjalista z niezbędną wiedzą, umiejętnościami, doświadczeniem i uprawnieniem do przeglądu z zachowaniem obiektywizmu, który odpowiednio wykonał pracę lub świadczył usługi. Taka osoba mogłaby być zawodowym księgowym.</i> <i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie 300.8 A4.</i>
Klient zlecenia atestacyjnego	Strona odpowiedzialna będąca osobą (lub osobami), która(e): (a) w przypadku zlecenia opartego na sprawozdawczości bezpośredniej, jest odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia; lub (b) w przypadku zlecenia opartego na stwierdzeniach, jest odpowiedzialna za informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i mogłaby być odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.
Zlecenie atestacyjne	Zlecenie, w którym zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód wyraża wniosek mający na celu zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników, innych niż strona odpowiedzialna, do rezultatu dokonanej na podstawie kryteriów oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia.  (Wytyczne dotyczące zleceń atestacyjnych zamieszczone są w <i>Międzynarodowych Ramowych Założeniach Usług Atestacyjnych</i> wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych. <i>Międzynarodowe Ramowe Założenia Usług Atestacyjnych</i> opisują elementy i cele zlecenia atestacyjnego oraz identyfikują zlecenia, do których mają zastosowanie <i>Międzynarodowe Standardy Badania (MSB)</i> , <i>Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu</i>

	(MSUP) oraz <i>Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych</i> (MSUA).
Zespół wykonujący zlecenie atestacyjne	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Wszyscy członkowie zespołu zaangażowani przy zleceniu atestacyjnym;</li> <li>(b) Wszystkie inne osoby z firmy, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia atestacyjnego, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>(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;</li> <li>(ii) osoby udzielające konsultacji odnoszących się do specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń związanych ze zleceniem atestacyjnym; oraz</li> <li>(iii) osoby, które zapewniają kontrolę jakości zlecenia atestacyjnego, w tym osoby przeprowadzające przegląd kontroli jakości zlecenia atestacyjnego.</li> </ul> </li> </ul>
Badanie	<i>W Części 4A pojęcie „badanie” ma zastosowanie się również do „przeglądu”.</i>
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, takich jak 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	<i>W Części 4A pojęcie „sprawozdanie z badania” ma zastosowanie również do „sprawozdania z przeglądu”.</i>
Zespół wykonujący badanie	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Wszyscy członkowie zespołu zaangażowani przy zleceniu badania;</li> <li>(b) Wszystkie inne osoby z firmy, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia badania, w tym: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub bezpośrednio zapewniają kontrolę, kierują lub sprawują inny nadzór nad nim, w związku z realizacją zlecenia badania, w tym wszystkie osoby zajmujące stanowiska odpowiednio wyższe od partnera odpowiedzialnego za zlecenie po osoby pełniące w firmie funkcję starszego lub zarządzającego partnera (dyrektora generalnego lub jego odpowiednika);</li> <li>(ii) osoby udzielające konsultacji odnoszących się do specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń związanych ze zleceniem; oraz</li> <li>(iii) osoby, które zapewniają kontrolę jakości zlecenia, w tym osoby przeprowadzające przegląd kontroli jakości zlecenia; oraz</li> </ul> </li> <li>(c) Wszystkie osoby z firmy należącej do sieci, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia badania.</li> </ul> <p><i>W Części 4A pojęcie „zespół wykonujący badanie” ma zastosowanie również do „zespołu wykonującego przegląd”.</i></p>
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>
Bezpośredni udział finansowy	<p>Udział finansowy:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) będący w bezpośrednim posiadaniu i znajdujący się pod kontrolą osoby lub jednostki (w tym udział oddany w swobodne zarządzanie innym osobom), lub</li> <li>(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</li> </ul>

kontrolę, lub ma możliwość wpływu na decyzje inwestycyjne.

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	Partner lub inna osoba z firmy odpowiedzialna za zlecenie i jego wykonanie oraz za sprawozdanie wydawane w imieniu firmy, oraz która, jeżeli jest to wymagane, posiada stosowne umocowanie wydane przez organ organizacji zawodowej, prawny lub regulacyjny.
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. Gdy zlecenie ma charakter powtarzalny, kończy się nie później niż w chwili powiadomienia przez jedną ze stron o zakończeniu relacji zawodowej lub z chwilą wydania końcowego raportu atestacyjnego.
Przegląd kontroli jakości zlecenia	Proces zaprojektowany dla zapewnienia, na dzień lub przed dniem wydania sprawozdania/raportu, obiektywnej oceny znaczących osądów dokonanych przez zespół wykonujący zlecenie i wyciągniętych wniosków przy opracowywaniu sprawozdania /raportu.
Zespół wykonujący zlecenie	Wszyscy partnerzy i personel wykonujący zlecenie, jak również wszelkie osoby zaangażowane przez firmę lub firmę należącą do sieci, które przeprowadzają procedury atestacyjne związane ze zleceniem. Pojęcie to pomija zewnętrznych ekspertów zaangażowanych przez firmę lub firmę należącą do sieci.

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”.

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	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 okresie czasu 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.
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	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) jednoosobowa praktyka, spółka partnerska lub korporacja zawodowych księgowych;</li> <li>(b) jednostka kontrolująca takie strony za pośrednictwem właściciela, zarządu lub w inny sposób; oraz</li> <li>(c) jednostka kontrolowana przez takie strony za pośrednictwem właściciela, zarządu lub w inny sposób.</li> </ul> <p><i>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.</i></p>
Podstawowe zasady	<i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie 110.1 A1. Każdą z podstawowych zasad opisano z kolei w poniższych paragrafach:</i>

	<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>
	<i>Profesjonalne postępowanie</i>	<i>R115.1</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 czasu, 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 zlecenie atestacyjne zostały naruszone.</p> <p><i>Zgodnie z zapisami paragrafów 400.5 i 900.4, odniesienia do osoby lub firmy, które zachowują „niezależność” oznacza, że osoba ta 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.	
Kluczowy partner odpowiedzialny za badanie	Partner odpowiedzialny za zlecenie, osoba odpowiedzialna za przegląd kontroli jakości zlecenia oraz inni partnerzy odpowiedzialni za badanie, jeżeli jakiegokolwiek osoby z zespołu wykonującego 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” mógłby obejmować na przykład partnerów odpowiedzialnych za badanie znaczących jednostek zależnych lub oddziałów.	

Jednostka notowana na giełdzie	Jednostka, której akcje, papiery wartościowe lub instrumenty dłużne są kwotowane lub notowane na uznanej giełdzie papierów wartościowych lub wprowadzone do obrotu w oparciu o regulacje uznanej giełdy papierów wartościowych lub innego równoważnego organu.
Może	<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.</i>
Mogłoby	<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.</i>
Sieć	Większa struktura: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) której celem jest współpraca; oraz</li> <li>(b) której wyraźnym celem jest współuczestniczenie w zyskach lub kosztach, albo która posiada wspólnego właściciela, system kontroli lub zarządzanie, wspólną politykę i procedury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnego znaku firmowego lub znaczącej części zasobów zawodowych.</li> </ul>
Firma należąca do sieci	Firma lub jednostka należąca do sieci. <i>Dalsze informacje, patrz paragrafy od 400.50 A1 do 400.54 A1.</i>
Naruszenie przepisów prawa i regulacji (Zawodowy księgowy zatrudniony w przedsiębiorstwie)	<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> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) organizację zatrudniającą zawodowego księgowego;</li> <li>(b) osoby sprawujące nadzór w organizacji zatrudniającej;</li> <li>(c) zarząd organizacji zatrudniającej; lub</li> <li>(d) inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem organizacji zatrudniającej.</li> </ul>
Naruszenie przepisów prawa i regulacji (Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód)	<i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie 260.5 A1.</i> <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> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) klienta;</li> <li>(b) osoby sprawujące nadzór u klienta;</li> <li>(c) kierownictwo klienta; lub</li> <li>(d) inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem klienta.</li> </ul>

	<i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie 360.5 A1.</i>
Biuro	Odrębna podgrupa zorganizowana na podstawie kryterium geograficznego lub 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. <i>W Części 1 pojęcie „zawodowy księgowy” odnosi się do indywidualnych zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach i zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz ich firm.</i> <i>W Części 2 pojęcie „zawodowy księgowy” odnosi się do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach.</i> <i>W Częściach 3 4A i 4B pojęcie „zawodowy księgowy” odnosi się do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz ich firm.</i>
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 mógłby 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.  <i>Pojęcie „zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód” ma również zastosowanie do firmy zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód.</i>
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.
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 regulację 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.*

Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia

Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej

*Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej jest rozważaniem przez zawodowego księgowego, czy te same wnioski zostałyby prawdopodobnie wyciągnięte przez inną stronę. Takie rozważanie jest dokonane z perspektywy racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, która waży wszystkie mające znaczenie fakty i okoliczności, o których zawodowy księgowy wie lub można by racjonalnie oczekiwać, że są mu znane w chwili wyciągania 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.*

*Warunki te 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 u 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), 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.

Klient zlecenia przeglądu	Jednostka w odniesieniu, do której firma wykonuje zlecenie przeglądu.
Zlecenie przeglądu	Zlecenie atestacyjne, przeprowadzone zgodnie z <i>Międzynarodowymi Standardami Usług Przeglądu</i> 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.
Zespół wykonujący zlecenie przeglądu	<ul style="list-style-type: none"> <li>(a) wszyscy członkowie zespołu zaangażowani przy zleceniu przeglądu; oraz</li> <li>(b) wszystkie inne osoby z firmy, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia przeglądu, obejmują: <ul style="list-style-type: none"> <li>(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 lub zarządzającego partnera (dyrektora generalnego lub jego odpowiednika);</li> <li>(ii) osoby udzielające konsultacji z zakresu specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń związanych ze zleceniem; oraz</li> <li>(iii) osoby, które zapewniają kontrolę jakości zlecenia, w tym osoby przeprowadzające kontrolę jakości zlecenia; oraz</li> </ul> </li> <li>(c) wszystkie osoby z firmy należącej do sieci, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia przeglądu.</li> </ul>
Zabezpieczenia	<i>Zabezpieczenia to indywidualne lub połączone działania podejmowane przez zawodowego księgowego, aby skutecznie zredukować zagrożenia przestrzegania podstawowych zasad do akceptowalnego poziomu.</i>
	<i>Pojęcie to jest opisane w paragrafie 120.10 A2.</i>
Zawodowy księgowy wyższego szczebla zatrudniony w przedsiębiorstwie	<i>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</i>



*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.*

Znaczna szkoda

*Pojęcie to jest opisane w paragrafach 260.5 A3 i 360.5 A3.*

Sprawozdanie finansowe specjalnego przeznaczenia

Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, mającymi na celu sprostanie potrzebom informacyjnym specyficznych użytkowników.

Osoby sprawujące nadzór

Osoba (osoby) lub organizacja (organizacje) (na przykład zarządca 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 mogłoby obejmować personel kierowniczy, na przykład wykonawczych członków zarządu jednostek z sektora prywatnego lub publicznego, albo właściciela – kierownika.

Zagrożenia

*Pojęcie to jest opisane w paragrafie 120.6 A3 i obejmuje następujące kategorie:*

*Czerpanie korzyści własnych 120.6 A3(a)*

*Autokontrola 120.6 A3(b)*

*Promowanie interesów 120.6 A3(c)*

*Nadmierna zażyłość 120.6 A3(d)*

*Zastraszenie 120.6 A3(e)*

Okres pełnienia funkcji

*Pojęcie to jest opisane w paragrafie R540.5.*

## WYKAZ SKRÓTÓW I STANDARDÓW ZAWARTYCH W NINIEJSZYM KODEKSIE

### WYKAZ SKRÓTÓW

<b>Skrót</b>	<b>Objaśnienie</b>
Ramowe założenia koncepcyjne	Międzynarodowe Ramowe Założenia Usług Atestacyjnych
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CoCo	<i>Chartered Professional Accountants of Canada Criteria of Control</i>
IAASB	Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych ( <i>International Auditing and Assurance Standards Board</i> )
IESBA	Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych ( <i>International Ethics Standards Board for Accountants</i> )
IFAC	Międzynarodowa Federacja Księgowych ( <i>International Federation of Accountants</i> )
ISAs	Międzynarodowe Standardy Badania ( <i>International Standards on Auditing</i> )
ISAEs	Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych ( <i>International Standards on Assurance Engagements</i> )
ISQCs	Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości ( <i>International Standards on Quality Control</i> )
ISREs	Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu ( <i>International Standards on Review Engagements</i> )

### WYKAZ STANDARDÓW ZAWARTYCH W NINIEJSZYM KODEKSIE

<b>Standard</b>	<b>Pełny tytuł</b>
MSB 320 ( <i>ISA 320</i> )	„Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania” ( <i>Materiality In Planning and Performing an Audit</i> )
MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) ( <i>ISA 610 (Revised 2013)</i> )	„Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych” ( <i>Using the Work of Internal Auditors</i> )
MSUA 3000 (ZMIENIONY) <i>ISAE 3000 (Revised)</i>	„Usługi atestacyjne inne niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych” ( <i>Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information</i> )
MSKJ 1 ( <i>ISQC 1</i> )	„Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych” ( <i>Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements</i> )
MSUP 2400 (zmieniony) <i>ISRE 2400 (Revised)</i>	„Przegląd historycznych sprawozdań finansowych” ( <i>Engagements to Review Historical Financial Statements</i> )

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- Części 1, 2 i 3 przebudowanego Kodeksu będą stosowane 15 czerwca 2019 r.
- Część 4A odnosząca się do niezależności dla zleceń badania i przeglądu będą stosowane dla badań i przeglądów sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 czerwca 2019 r. i później.
- Część 4B odnosząca się do niezależności dla zleceń atestacyjnych w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia obejmującego okresy sprawozdawcze będą stosowane dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 15 czerwca 2019 r.; w pozostałych przypadkach będą stosowane od 15 czerwca 2019 r.

W celu uzyskania informacji o dacie stosowania zmienionych postanowień dotyczących długotrwałej współpracy wydanych przez *IESBA* w styczniu 2017 r. jako “dokumentu zamykającego” w poprzedniej konwencji strukturalnej i redakcyjnej, patrz również strona 3 niniejszego dokumentu.

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez IESBA i KPMG

*Kodeks Etyki Zawodowych Księgowych*, wstępny projekt, dokumenty konsultacyjne oraz inne publikacje *IESBA* wydała i posiada do nich prawa autorskie International Federation of Accountants *IFAC*.

*IESBA* i *IFAC* nie ponoszą odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną jakiejkolwiek osobie działającej lub nie działającej na podstawie treści niniejszej publikacji, niezależnie czy szkoda jest wyrządzona przez zaniedbanie czy z innego powodu.

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „Kodeks etyki zawodowych księgowych”, „International Federation of Accountants”, „*IESBA*”, „*IFAC*”, logo *IESBA* oraz logo *IFAC* stanowią znaki handlowe *IFAC* lub zarejestrowane znaki firmowe i znaki usługowe *IFAC* na terenie Stanów Zjednoczonych i innych krajów.

Prawa autorskie © kwiecień 2018 International Federation of Accountants (*IFAC*). Wszelkie prawa zastrzeżone. W celu odtwarzania, przechowywania, przekazywania lub wykorzystywania w podobny sposób niniejszego dokumentu wymagana jest pisemna zgoda *IFAC*. Kontakt [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

ISBN: 978-1-60815-356-5

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez KRBR i KNA



**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](http://www.ethicsboard.org)

Opublikowano



Niniejszy „Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)” uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2018 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia „Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych...” był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim „Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)” © 2018 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim „Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)” © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: “The Code of Ethics for Professional Accountants”, ISBN: 978-1-60815-356-5

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument – napisz na adres: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)

Dokument w wersji przed zatwierdzeniem przez IZBR