

Podstawa wniosków
Opracowane przez pracowników IESBA®
kwiecień 2021 r.

*International Ethics Standards Board
for Accountants®*

Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych

IESBA

**International
Ethics Standards
Board for Accountants®**

O IESBA

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

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

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

Prawa autorskie © kwiecień 2021 r., International Federation of Accountants (IFAC). Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zgód, patrz [strona 44](#).

PODSTAWA WNIOSKÓW: ZMIANY POSTANOWIEŃ KODEKSU DOTYCZĄCYCH ŚWIADCZENIA USŁUG NIEATESTACYJNYCH

SPIS TREŚCI

Strona

| | |
|---|-----------|
| I. Wprowadzenie | 4 |
| A. NAJWAŻNIEJSZE ELEMENTY ZMIENIONYCH POSTANOWIEŃ DOTYCZĄCYCH ŚWIADCZENIA USŁUG NIEATESTACYJNYCH | 4 |
| II. Informacje ogólne..... | 6 |
| A. OPRACOWANIE PROPOZYCJI PROJEKTU..... | 6 |
| B. CEL PROJEKTU | 6 |
| C. POWIĄZANIA Z INNYMI STRUMIENIAMI PRAC IESBA I KOORDYNACJA Z IAASB | 6 |
| D. PROJEKT DO DYSKUSJI DOTYCZĄCY ŚWIADCZENIA USŁUG NIEATESTACYJNYCH..... | 9 |
| III. Kluczowe kwestie związane ze zmianami do rozdziału 600 oraz jego podrozdziałów..... | 12 |
| A. ZAKAZ ŚWIADCZENIA USŁUG W PRZYPADKU WYSTĘPOWANIA ZAGROŻENIA AUTOKONTROLI, UDZIELANIE PORAD I WYDAWANIE ZALECEŃ ORAZ ISTOTNOŚĆ | 12 |
| B. KOMUNIKACJA FIRMY Z OSOBAMI SPRAWUJĄCYMI NADZÓR, W TYM Z KOMITETAMI DS. AUDYTU | 21 |
| C. STOSOWNOŚĆ ZABEZPIECZEŃ DOTYCZĄCYCH USŁUG NIEATESTACYJNYCH | 26 |
| D. DOKUMENTACJA | 28 |
| E. ZMIANY KONKRETNÝCH POSTANOWIEŃ W PODROZDZIAŁACH OD 601 DO 610..... | 29 |
| IV. Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów | 39 |
| A. KWESTIE MAJĄCE ZASTOSOWANIE DO ROZDZIAŁU 400 | 39 |
| B. KWESTIE MAJĄCE ZASTOSOWANIE DO ROZDZIAŁU 950 | 41 |
| V. Data wejścia w życie i postanowienia przejściowe..... | 41 |

I. Wprowadzenie

1. Na wirtualnym spotkaniu w grudniu 2020 r. IESBA jednogłośnie zatwierdziła [zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych](#) 15 głosami „za” spośród 15 obecnych członków IESBA.
2. Niniejsze uzasadnienie wniosków zostało opracowane przez pracowników IESBA i wyjaśnia ono, w jaki sposób IESBA odniosła się do istotnych kwestii poruszonych w uwagach do Projektu do dyskusji oraz podczas finalizacji zmian. Dotyczy ono (ale nie stanowi części) zmian postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych, które zostały przedstawione w ostatecznej wersji.
3. [Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych](#) zastąpią rozdział 600¹ w odniesieniu do zleceń badania i przeglądu oraz rozdział 950² w odniesieniu do usług atestacyjnych innych niż badania i przeglądy³. Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych postanowień zostały wprowadzone do rozdziałów 400, 525 i 900⁴, 525⁵ i 900⁶. Przygotowany przez pracowników dokument uzupełniający [Tabela odwzorowująca: Usługi nieatestacyjne – Porównanie aktualnych i zmienionych postanowień](#) jest dołączony do ostatecznej wersji i ma na celu pomóc firmom, zawodowym organizacjom księgowym, krajowym instytucjom ustanawiającym standardy oraz innym zainteresowanym stronom zrozumieć charakter zmian w obowiązującym Kodeksie.

A. Najważniejsze elementy zmienionych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych

4. Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych zawierają istotne zmiany, które ulepszą [Międzynarodowe Standardy Niezależności](#) (MSN) poprzez wyjaśnienie i odniesienie się do okoliczności, w których firmy oraz firmy należące do sieci mogą lub nie mogą świadczyć usługę nieatestacyjną klientowi badania lub klientowi zlecenia atestacyjnego. Zmienione postanowienia obejmują nowe wymogi, które wyraźnie zabraniają firmom oraz firmom należącym do sieci świadczenia określonych rodzajów usług nieatestacyjnych swoim klientom badania, zwłaszcza gdy są to jednostki zainteresowania publicznego (JZP)⁷. Kluczowe zmiany

¹ Część 4A – Niezależność dla zleceń badania i przeglądu, rozdział 600, *Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania*.

² Zmieniona Część 4B – Niezależność dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu, rozdział 950, *Świadczenie usług nieatestacyjnych dla klientów zleceń atestacyjnych innych niż klienci zleceń badania i przeglądu*

³ W styczniu 2020 r. IESBA opublikowała zmiany do Części 4B, [Dostosowanie Części 4B Kodeksu do MSUA 3000 \(zmienionego\)](#), w celu dostosowania postanowień dotyczących niezależności w Części 4B Kodeksu do zmienionych terminów i pojęć przyjętych w wydanym przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych) Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionym), *Usługi atestacyjne inne niż badania i przeglądy historycznych informacji finansowych*.

⁴ Część 4A, rozdział 400, *Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do niezależności dla zleceń badania i przeglądu*

⁵ Część 4A, rozdział 525, *Tymczasowe oddelegowanie personelu*.

⁶ Zmieniona Część 4B, rozdział 900, *Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w zakresie niezależności dla zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu*.

⁷ W obecnym brzmieniu Kodeksu JZP jest zdefiniowana jako:

(a) jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych; lub

(b) jednostka:

(i) zdefiniowana przez regulacje lub przepisy ustawowe jako jednostka zainteresowania publicznego; lub

(ii) dla której wymagane jest przeprowadzenie badania według regulacji lub przepisów ustawowych, zgodnie z tymi

w obowiązujących MSN wynikające z Projektu dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych obejmują:

- Nowy ogólny zakaz świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego (JZP), jeżeli świadczenie tej usługi może stworzyć zagrożenie autokontroli dla niezależności firmy (zob. paragraf R600.16).
- Nowe przepisy mające na celu pomoc firmom i firmom należącym do sieci w identyfikacji i ocenie zagrożeń autokontroli, które mogą powstać w wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania (zob. paragrafy 600.13 A1 do R600.14).
- Nowe wytyczne wskazujące, że udzielanie porad i zaleceń może stwarzać zagrożenie autokontroli, a także wyjaśniające okoliczności, w których firma lub firma należąca do sieci może udzielać porad i zaleceń klientowi badania (zob. paragrafy 600.11 A1 i R600.17 do 600.17 A1).
- Nowe postanowienia mające na celu ulepszenie i podniesienie jakości komunikacji firmy z osobami sprawującymi nadzór w kwestiach związanych z usługami nieatestacyjnymi, zwłaszcza w przypadku klientów badania będących JZP oraz jednostkami w ramach struktury korporacyjnej tej JZP (zob. paragrafy od 600.20 A1 do R600.24).
- Lepsze wytyczne wyjaśniające, że pojęcie istotności nie ma znaczenia przy ocenie, czy zagrożenie autokontroli może powstać w wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi badania będącemu JZP (zob. paragrafy 47(c) i 59 niniejszego dokumentu).
- Rozszerzone postanowienia mające na celu pomoc firmom w reakcji na zagrożenia dla niezależności, które powstają w wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych klientom badania niebędącym JZP, w tym nowe wskazówki dotyczące zastosowania postanowień w sytuacjach, w których zabezpieczenie nie jest dostępne (zob. 600.18 A1 do 600.18 A4).
- Nowe postanowienia i zmiany strukturalne w celu promowania spójnego stosowania postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych. Na przykład:
 - Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych określają pewne sytuacje, w których nie powstaje zagrożenie dla niezależności (zob. paragrafy R601.7, 604.12 A2 i 604.17 A3).
 - Postanowienia zabraniające firmom oraz firmom należącym do sieci przyjmowania odpowiedzialności zarządczej zyskały większą rangę dzięki przeniesieniu ich do rozdziału 400.
 - Postanowienia dotyczące występowania w charakterze świadka zostały zmienione i zawierają wskazówki dotyczące zastosowania wyjaśniające okoliczności, w których zagrożenie promowania interesów wynikające z występowania w charakterze biegłego sądowego będzie na dopuszczalnym poziomie (patrz paragrafy 607.7 A1 do R607.9).

samymi wymogami niezależności, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Takie regulacje mogą być wydane przez odpowiedni organ regulacyjny, w tym przez regulatora w obszarze rewizji finansowej.

Jak opisano szerzej w dalszej części publikacji, w styczniu 2021 r. IESBA opublikowała Projekt do dyskusji zawierający między innymi propozycję zmiany definicji JZP. W rozdziale V znajduje się omówienie dat wejścia w życie zmienionych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych oraz proponowanej definicji JZP.

II. Informacje ogólne

A. Opracowanie propozycji projektu

5. Projekt zmiany przepisów Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych był zobowiązaniem o wysokim priorytecie w [Strategii i planie prac IESBA na lata 2019-2023](#). Stanowił on odpowiedź na szereg zmian prawnych i regulacyjnych, których celem było rozwiązanie kwestii wpływających na niezależność audytorów, w tym na świadczenie przez firmy audytorskie usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania. Niektóre zainteresowane strony będące organami regulacyjnymi oraz Public Interest Oversight Board (PIOB) (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym) również wezwały IESBA do dokonania przeglądu MSN odnoszących się do świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania.
6. Projekt, który został zatwierdzony we wrześniu 2018 r., uwzględniał otrzymane [uwagi](#) na temat Dokumentu analitycznego [Non-Assurance Services – Exploring Issues to Determine a Way Forward \(Usługi nieatestacyjne – Analiza problemów w celu wytyczenia ścieżki postępowania\)](#), który został omówiony podczas czterech globalnych okrągłych stołów⁸, a także rady udzielone przez działającą przy IESBA *Consultative Advisory Group* (CAG) (Konsultacyjna Grupa Doradcza). IESBA wzięła również pod uwagę sugestie, które otrzymała od respondentów w odniesieniu do swojego Projektu do dyskusji z grudnia 2015 r. [Proposed Revisions Pertaining to Safeguards in the Code—Phase 1 \(Proponowane zmiany do Kodeksu dotyczące zabezpieczeń\)](#), projektu do dyskusji ze stycznia 2017 r. [Proposed Revisions Pertaining to Safeguards in the Code—Phase 2 and Related Conforming Amendments \(Proponowane zmiany do Kodeksu dotyczące zabezpieczeń—Faza 2 oraz odnośne zmiany dostosowawcze\)](#) a także [Fees Questionnaire \(Kwestionariusza dotyczącego wynagrodzeń\)](#) z listopada 2017 r.

B. Cel Projektu

7. Celem projektu było rozszerzenie MSN poprzez odniesienie się do obaw opinii publicznej dotyczących postrzeganego braku niezależności, gdy firmy świadczą usługi nieatestacyjne swoim klientom badania. Opracowując zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych, IESBA aktywnie monitorowała i uwzględniała odpowiednie zmiany i inicjatywy na poziomie poszczególnych jurysdykcji, mające wpływ na wymogi dotyczące niezależności audytorów, zwłaszcza w odniesieniu do usług nieatestacyjnych, które firmy mogą świadczyć swoim klientom badania.
8. Ostateczne postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych są znacznie szersze i zawierają nowe ograniczenia, które IESBA uznaje za odpowiednie do globalnego przyjęcia w dzisiejszym środowisku biznesowym oraz do spełnienia oczekiwań opinii publicznej.

C. Powiązania z innymi strumieniami prac IESBA i koordynacja z IAASB

Projekt dotyczący wynagrodzeń

9. Projekt dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych i [Projekt dotyczący wynagrodzeń](#) zostały sfinalizowane jednocześnie. Ostateczna wersja *Zmian postanowień Kodeksu dotyczących wynagrodzeń* rozszerza wymogi niezależności, jakie mają obowiązywać firmy w odniesieniu do wynagrodzeń wypłacanych przez klienta badania. W szczególności, w przypadku klientów audytu

⁸ Około 150 delegatów wyższego szczebla reprezentujących różnorakie grupy interesariuszy (w tym inwestorów, regulatorów, przedstawicieli sektora publicznego, sporządzających sprawozdania finansowe, osoby sprawujące nadzór, krajowe organy ustanawiające standardy, organizacje regionalne i międzynarodowe, a także przedstawicieli zawodu księgowego (zarówno wykonujących wolny zawód, jak i zatrudnionych w przedsiębiorstwach)) uczestniczyło w okrągłych stołach IESBA lub je obserwowało. Okrągłe stoły odbyły się w Waszyngtonie, Paryżu, Tokio i Melbourne w czerwcu/lipcu 2018 r.

będących jednostkami zainteresowania publicznego, zmienione postanowienia przewidują ujawnianie informacji dotyczących wynagrodzeń osobom sprawującym nadzór oraz podawanie ich do wiadomości publicznej, w tym w odniesieniu do usług nieatestacyjnych.

10. Zmienione postanowienia IESBA dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń mają wspólnie na celu:
 - Skupić uwagę na potencjalnych zagrożeniach dla niezależności stwarzanych przez wynagrodzenia oraz
 - Zwiększyć przejrzystość w kwestiach związanych z wynagrodzeniami w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, w tym w odniesieniu do wynagrodzeń za usługi inne niż badanie (w tym wynagrodzeń za usługi nieatestacyjne).(Patrz paragraf 600.9 A2, ostatni punkt i 600.21 A1, drugi punkt).
11. Opracowując zmiany dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych, IESBA rozważyła wprowadzenie limitu wynagrodzeń w odniesieniu do usług nieatestacyjnych w celu *ograniczenia* zagrożeń dla niezależności. Chociaż limity wynagrodzeń są już ustanowione w niektórych jurysdykcjach (np. w Unii Europejskiej), IESBA doszła ostatecznie do wniosku, że ograniczenia takie jak limity wynagrodzeń nie byłyby możliwe do wprowadzenia na poziomie globalnym. IESBA wzięła pod uwagę opinie uczestników okrągłego stołu dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych, którzy, z wyjątkiem niektórych europejskich organów regulacyjnych, wyrazili niewielkie lub zerowe poparcie dla ustanowienia limitów wynagrodzeń w Kodeksie⁹.
12. Ponadto, ponieważ IESBA oczekuje, że szersze postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń prawdopodobnie odniosą się do obaw zgłoszonych przez zainteresowane strony, wprowadzenie limitów wynagrodzeń przyniosłoby niewielkie lub żadne korzyści.

Projekt analizy porównawczej (Benchmarking Initiative)

13. IESBA realizuje Projekt analizy porównawczej ([Benchmarking Initiative](#)) mający na celu porównanie MSN, które mają zastosowanie do ZJP (w tym zmienionych przepisów dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń), z odpowiednimi wymogami dotyczącymi niezależności, które mają zastosowanie w głównych jurysdykcjach, począwszy od wymogów amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (SEC) oraz amerykańskiej Rady Nadzoru nad Rachunkowością Spółek Publicznych (PCAOB). Efektem projektu będzie kompleksowa ocena stopnia, w jakim MSN i wymogi dotyczące niezależności w głównych jurysdykcjach są do siebie dopasowane, oraz wszelkich istotnych różnic. Przewiduje się, że wynik tego działania

⁹ W odniesieniu do limitów wynagrodzeń uczestnicy okrągłego stołu, w tym niektórzy zainteresowani inwestorzy, wyrazili następujące opinie:

- Przy zwiększonej przejrzystości informacji na temat usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń za usługi nieatestacyjne, mechanizmy rynkowe rozwiązałyby kwestie związane z usługami nieatestacyjnymi.
- IESBA wykraczałaby poza swoje kompetencje, ustanawiając w Kodeksie ograniczenia wynagrodzeń, w szczególności limity wynagrodzeń. Zauważyli oni, że ograniczeniami wynagrodzeń zajmują się często krajowe ustawy i przepisy antymonopolowe na poziomie jurysdykcji.
- Ustanowienie ograniczeń w zakresie wynagrodzeń wiąże się ze złożonymi kwestiami definicyjnymi.
- Należy zachować ostrożność przy rozważaniu, czy ustanowić limit wynagrodzeń za usługi nieatestacyjne, ponieważ takie działanie może mieć niezamierzony skutek w postaci zasygnalizowania firmom, które zazwyczaj nie świadczą usług nieatestacyjnych swoim klientom badania, aby zrewidowały swoją politykę w tym zakresie.
- Ustanowienie ograniczeń w zakresie wynagrodzeń jest bardzo szczegółowym ustaleniem i byłoby niewłaściwe w kodeksie opartym na ogólnych zasadach.

będzie wspierał skuteczne wdrożenie zmienionych przepisów dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych oraz przyczyni się do zrozumienia przez użytkowników zmian, które zostały wprowadzone do istniejących MSN.

Projekt dotyczący JZP

14. W ramach swojej Strategii i Planu Pracy na lata 2019-2023 IESBA zobowiązała się do przeglądu aktualnych definicji jednostki zainteresowania publicznego (JZP) i jednostki notowanej na giełdzie w Kodeksie. W miarę postępu prac nad Projektami dotyczącymi usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń stało się jednak jasne, że harmonogram przeglądu tych definicji wymaga przyspieszenia, aby zapewnić jasność co do grupy podmiotów, na które będą miały wpływ proponowane zmiany. W związku z tym IESBA zatwierdziła projekt przeglądu tych definicji ([Projekt JZP](#)).
15. Głównym rezultatem Projektu JZP będzie lepsze określenie rodzajów podmiotów, które powinny być uznawane za JZP. Przewiduje się, że ostateczne postanowienia wynikające z Projektu JZP będą miały zastosowanie we wszystkich MSN. Obejmuje to także postanowienia dotyczące usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń.
16. W styczniu 2021 r. IESBA opublikowała Projekt do dyskusji [Proposed Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code \(Proponowane zmiany w definicjach jednostki notowanej na giełdzie i jednostki zainteresowania publicznego w Kodeksie\)](#) (Projekt JZP do dyskusji) z terminem zgłaszania uwag do 3 maja 2021 r. Projekt JZP do dyskusji zawiera proponowane zmiany, które poszerzają definicję JZP, tak aby obejmowała ona więcej kategorii jednostek z uwagi na poziom zainteresowania opinii publicznej ich kondycją finansową, na potrzeby dodatkowych wymogów dotyczących niezależności w celu zwiększenia zaufania do badania.
17. Ponieważ pojęcia leżące u podstaw definicji JZP w Kodeksie są również istotne dla opisu jednostki o istotnym znaczeniu publicznym w standardach badania wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), IESBA ściśle koordynowała prace z IAASB przy opracowywaniu Projektu do dyskusji dotyczącego JZP. Rady zgodziły się na włączenie do Projektu do dyskusji dotyczącego JZP konkretnych pytań w celu uzyskania od zainteresowanych stron po stronie IAASB wstępnych opinii na temat kwestii związanych ze Standardami IAASB w ramach gromadzenia informacji przez IAASB i rozważania ewentualnych dalszych działań.
18. Podejście przyjęte przez IESBA przy ustalaniu dat wejścia w życie zmian wynikających z Projektów świadczenia usług nieatestacyjnych, wynagrodzeń i JZP przedstawiono w rozdziale V poniżej.

Projekt dotyczący technologii

19. Na podstawie [Raportu końcowego z Fazy 1](#) sporządzonego przez Grupę Roboczą ds. Technologii, IESBA zatwierdziła w marcu 2020 r. Projekt dotyczący technologii w celu poszerzenia przepisów Kodeksu w odpowiedzi na rewolucyjny wpływ głównych trendów i procesów rozwoju technologii na funkcje rachunkowości, usług poświadczających i finansów.
20. IESBA realizowała Projekt dotyczący technologii w powiązaniu z finalizacją Projektu dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych w 2020 r. i skupiała się w swoich rozważaniach między innymi na:
 - Analizie, w jaki sposób postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych mogą zostać zmienione w celu uwzględnienia etycznych implikacji technologii dla świadczenia

usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania; oraz

- Rozważeniu, czy należy opracować wskazówki poza Kodeksem, aby pomóc firmom i innym podmiotom (np. organom regulacyjnym) w podejściu do trudności i możliwości wynikających z rozwoju technologii.
21. Podczas obrad w 2020 r. IESBA wzięła również pod uwagę obawy interesariuszy dotyczące:
- Częstotliwości i tempa zmian w Kodeksie.
 - Bezprecedensowego tempa, w jakim rozwijają się nowoczesne technologie oraz zwiększonej presji wynikającej z pandemii COVID-19.
22. Po rozważeniu tych obaw IESBA proponuje przeznaczenie pewnego okresu po publikacji ostatecznej wersji postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych na wspieranie ukierunkowanego podnoszenia świadomości oraz przyjęcie nowych postanowień. W kwietniu 2021 r. został wydany [komunikat](#) w sprawie zaktualizowanego planu prac i harmonogramu Projektu IESBA dotyczącego technologii.

Koordinacja pomiędzy IAASB i IESBA

23. IESBA współdziałała z IAASB w celu zapewnienia, że postanowienia dotyczące komunikacji firmy z osobami sprawującymi nadzór, zarówno w zakresie świadczenia usług nieatestacyjnych, jak i wynagrodzeń, są spójne lub współgrają w inny sposób z wymogami i materiałami wspomagającymi ich zastosowanie zawartymi w MSB 260 (zmienionym)¹⁰. IAASB zgodziła się, że po sfinalizowaniu wszystkich odpowiednich projektów IESBA, tj. Projektów dotyczących wynagrodzeń, usług nieatestacyjnych i JZP, rozważy, czy uzasadnione są jakiegokolwiek zmiany wymogu dotyczącego przekazywania informacji zawartego w MSB 260 (zmienionym). Konkretnie propozycje poprawienia komunikacji firmy z osobami sprawującymi nadzór w zakresie świadczenia usług nieatestacyjnych są szerzej omówione w rozdziale III poniżej.

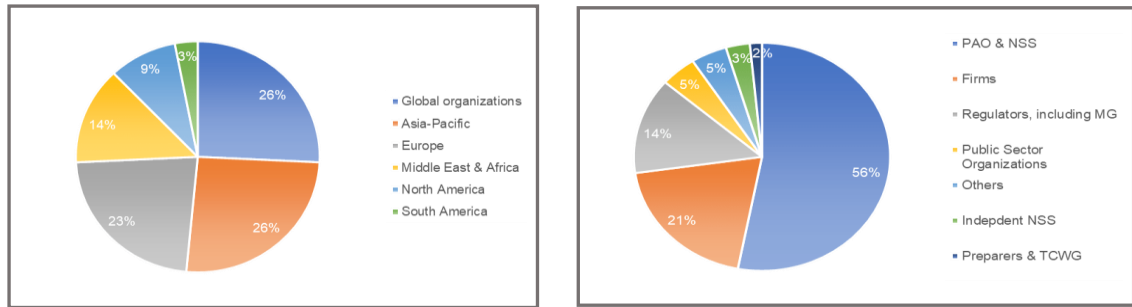
D. Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych

24. Na podstawie obszernego wkładu zainteresowanych stron, w tym globalnych okrągłych stołów omówionych w rozdziale II.A niniejszego dokumentu, IESBA wydała w styczniu 2020 r. [Proponowane zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych](#) (Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych).
25. [Otrzymano sześćdziesiąt sześć listów z uwagami](#) od różnych grup interesariuszy i z różnych regionów geograficznych. Oprócz dwóch członków Grupy Monitorującej (MG)¹¹, grupa respondentów obejmowała organy regulacyjne i organy nadzoru nad badaniem, zawodowe

¹⁰ Międzynarodowy Standard Badania MSB 260 (zmieniony), *Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór*.

¹¹ Respondentami z Grupy Monitorującej były: International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) (Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu) oraz International Organization of Securities Commissions (IOSCO) (Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych).

organizacje księgowo¹², niezależne krajowe instytucje ustanawiające standardy¹³, firmy, organizacje sektora publicznego, sporządzających sprawozdania finansowe i osoby sprawujące



nadzór oraz inne osoby.

26. Ogólnie rzecz biorąc, respondenci z różnych zainteresowanych grup i regionów wyrazili zdecydowane poparcie dla propozycji dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych. Zaproponowali również poprawki redakcyjne oraz podzielili się szeregiem obaw i innych uwag. Główne kwestie podniesione przez respondentów oraz podejście przyjęte przez IESBA w odpowiedzi zostały omówione w rozdziale III poniżej.
27. IESBA dokonała przeglądu swoich propozycji w celu odniesienia się do kwestii poruszonych przez respondentów, biorąc pod uwagę wkład wniesiony przez CAG i ukierunkowane kontakty z przedstawicielami następujących grup zainteresowanych stron:
- Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) (Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego).
 - Forum of Firms (FoF) (Forum Firm).¹⁴
 - Grupa ds. współpracy pomiędzy IESBA a krajowymi instytucjami ustanawiającymi standardy¹⁵.
 - Grupa doradcza IFAC ds. małych i średnich praktyk (IFAC Small and Medium Practices Advisory Group, SMPAG).
 - IFIAR (Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu).
 - IOSCO (Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych).

¹² Dla celów analizy listów z uwagami IESBA przyjmuje, że zawodowa organizacja księgowo to organizacja zrzeszająca zawodowych księgowych, firmy lub inne zawodowe organizacje księgowo. Zawodowe organizacje księgowo to między innymi członkowie Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC). Zawodowe organizacje księgowo mogą ponosić pełną, częściową lub wspólną odpowiedzialność za ustanawianie krajowych standardów etyki, w tym wymogów w zakresie niezależności, w ramach swojej jurysdykcji.

¹³ Niezależne krajowe instytucje ustanawiające standardy mają mandat do ustanawiania krajowych standardów badania i etyki, w tym wymogów niezależności, i nie należą do zawodowych organizacji księgowych.

¹⁴ Forum of Firms jest niezależnym stowarzyszeniem międzynarodowych sieci firm księgowych, które przeprowadzają [badania międzynarodowe \(ang. transnational audits\)](#). Przy przeprowadzaniu takich badań członkowie Forum przyjmują zasady i metodologie zgodne z Kodeksem.

¹⁵ W skład Grupy ds. współpracy pomiędzy IESBA a krajowymi instytucjami ustanawiającymi standardy wchodzi krajowe instytucje ustanawiające standardy (zarówno niezależne instytucje, jak i organizacje pełniące podwójną rolę krajowych instytucji ustanawiających standardy i zawodowych organizacji księgowych), które mają wspólny cel, jakim jest ogłaszanie wysokiej jakości standardów etyki, w tym wymogów dotyczących niezależności, oraz dążenie do spójności tych standardów. Jurysdykcje członkowskie to: Australia, Brazylia, Kanada, Chiny, Francja, Niemcy, SRA Hong Kong, Indie, Japonia, Holandia, Nowa Zelandia, Federacja Rosyjska, Republika Południowej Afryki, Wielka Brytania i USA.

Ogólne informacje zwrotne od respondentów

28. Chociaż respondenci co do zasady poparli propozycje dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych, niektórzy sugerowali, aby IESBA ponownie rozważyła swój plan pracy, a w szczególności harmonogram Projektu dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych, z następujących powodów:
- Pandemia COVID-19: Pojawił się pogląd, że świat po pandemii COVID-19 może wyglądać zupełnie inaczej i słusznym może być, aby IESBA odłożyła rozważania nad zmianami do czasu, gdy zapanuje większa stabilność, a sposób, w jaki przedsiębiorstwa musiały się dostosować, zostanie lepiej zrozumiany.
 - Projekt dotyczący JZP: Respondenci z szeregu grup interesariuszy wyrazili obawę, że w związku z tym, że IESBA dokonuje przeglądu definicji JZP w Kodeksie, brakuje pewności co do podmiotów, w odniesieniu do których firmy musiałyby przestrzegać przepisów dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych. Zasugerowano, aby IESBA rozważyła odroczenie zmian postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń do czasu przedstawienia Projektu do dyskusji i sfinalizowania zmienionej definicji JZP.
 - Tempo zmian: Niektórzy respondenci, w szczególności z jurysdykcji, w których język angielski nie jest językiem ojczystym, oraz z grupy małych i średnich praktyk, podkreślali trudności w nadążaniu za tempem zmian w Kodeksie oraz szerzej - zmian w odpowiednich przepisach, regulacjach i standardach zawodowych.
 - Technologia: Niektórzy respondenci wyrazili pogląd, że propozycje w obszarze technologii dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych powinny być poddane dyskusji i sfinalizowane przed zakończeniem Projektu dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych oraz że oba zestawy zmian powinny wejść w życie jednocześnie.

Decyzje IESBA

29. IESBA przeanalizowała uwagi otrzymane od respondentów i rozmowy przeprowadzone z kluczowymi interesariuszami w 2020 r. w związku z Projektem dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych. Z wymienionych niżej powodów IESBA stwierdziła, że w interesie publicznym leży sfinalizowanie Projektu dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych w planowanych ramach czasowych.
- Projekty dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń koncentrują się na klientach badania będących jednostkami zainteresowania publicznego i mają na celu rozszerzenie postanowień dotyczących niektórych kwestii związanych ze świadczeniem usług nieatestacyjnych i wynagrodzeniami w celu zwiększenia zaufania interesariuszy do niezależności audytora w stosunku do tych klientów badania. W rezultacie IESBA skupiła się na zasadach (i wymogach), które powinny mieć zastosowanie do badań JZP (jakkolwiek zdefiniowanych) w porównaniu z badaniami jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego. W tym kontekście IESBA doszła do wniosku, że uzależnienie zmian postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń od sposobu zdefiniowania JZP nie byłoby odpowiednie.
 - Proponowane zmiany w definicji JZP mają na celu promowanie bardziej spójnego wykorzystania i stosowania obowiązującej definicji, a nie znaczącą zmianę rodzajów podmiotów, które należy zakwalifikować jako JZP.
30. Rozdział V zawiera omówienie przeprowadzonej analizy i podejścia przyjętego przez IESBA przy ustalaniu dat wejścia w życie zmian wynikających z Projektów dotyczących JZP, świadczenia

usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń oraz w celu uwzględnienia ogólnych wątpliwości dotyczących zakłóceń spowodowanych pandemią COVID-19 oraz tempa i skali zmian w Kodeksie.

III. Kluczowe kwestie związane ze zmianami do rozdziału 600 oraz jego podrozdziałów

A. Zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli, udzielanie porad i wydawanie zaleceń oraz istotność

Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych

Zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli¹⁶

31. Propozycje zawarte w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych odzwierciedlały pogląd IESBA, że w przypadku, gdy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, interesariusze mają wyższe oczekiwania co do niezależności firmy oraz że zagrożenie autokontroli powstałe w wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych takiemu klientowi nie może zostać wyeliminowane, a jednocześnie nie da się zastosować zabezpieczeń, które ograniczyłyby to zagrożenie do akceptowalnego poziomu. W związku z tym w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych zaproponowano:
 - Wymóg zakazu świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi badania będącemu jednostką zainteresowania publicznego, jeśli w związku z badaniem sprawozdania finansowego, na temat którego firma będzie wyrażać opinię, powstanie zagrożenie autokontroli.
 - Materiał wspomagający zastosowanie dotyczący identyfikacji zagrożeń dla niezależności, w szczególności w odniesieniu do zagrożenia autokontroli, które powstaje lub może powstać w wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi badania.
32. Proponowany zakaz nie miał zastosowania do klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego. Zgodnie z Projektem do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych firmy oraz firmy należące do sieci mogłyby nadal świadczyć usługi nieatestacyjne klientom badania niebędącym jednostkami zainteresowania publicznego pod warunkiem, że wszelkie zidentyfikowane zagrożenia autokontroli zostaną ograniczone do akceptowalnego poziomu zgodnie z postanowieniami zawartymi w ramowych założeniach koncepcyjnych.
33. Oprócz nowego materiału wspomagającego zastosowanie, który ma pomóc firmom w ustaleniu, czy usługa nieatestacyjna stworzy zagrożenie autokontroli, Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych wyjaśnił, że czynniki, które firmy zazwyczaj rozważają przy ocenie zagrożeń dla niezależności, są również istotne przy identyfikacji zagrożeń, w tym tych związanych z autokontrolą. Do przykładów czynników, które mają znaczenie dla oceny zagrożeń, w [aktualnie obowiązującym paragrafie 600.5 A1](#) dodano dwie nowe pozycje (tj. „sposób, w jaki świadczona będzie usługa nieatestacyjna” oraz „wynagrodzenia związane ze świadczeniem usług nieatestacyjnych”).

¹⁶ W celu analizy propozycji dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych w przypadku występowania zagrożenia autokontroli należy zapoznać się z uwagami respondentów w paragrafach 37-40 i decyzjami IESBA w paragrafach 47-55.

Udzielanie porad i wydawanie zaleceń¹⁷

34. Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych zawierał materiał wspomagający zastosowanie wyjaśniający, że udzielanie porad i wydawanie zaleceń, które może wywołać zagrożenie autokontroli w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, jest zabronione. W przypadku klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego zachowano dotychczasowe podejście, które wymaga od firm stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu przeciwdziałania wszelkim powstającym zagrożeniom dla niezależności. W projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych zaproponowano również materiał wspomagający zastosowanie w celu wyjaśnienia, kiedy udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientowi badania nie będzie stwarzało zagrożenia autokontroli, w tym również w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego.

Istotność¹⁸

35. W projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych zaproponowano usunięcie kwalifikacji istotności¹⁹ w obowiązującym Kodeksie w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, sprawiając tym samym, że zakazy związane z zagrożeniem autokontroli będą miały zastosowanie nawet w przypadku, gdy wynik usług nieatestacyjnych jest nieistotny.

36. Ponadto w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych zaproponowano usunięcie kwalifikacji istotności dla wszystkich klientów badania, w tym podmiotów niebędących jednostkami zainteresowania publicznego, gdy: (i) skuteczność niektórych rodzajów doradztwa podatkowego lub doradztwa w zakresie finansów przedsiębiorstwa zależy od określonego ujęcia lub prezentacji księgowej; oraz (ii) zespół audytorów ma wątpliwości co do stosowności takiego ujęcia lub prezentacji.

Uwagi respondentów

Zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli

37. Ogólnie rzecz biorąc, respondenci poparli nowy zakaz świadczenia usług nieatestacyjnych, które mogą wywołać zagrożenie autokontroli w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego. Część z nich wskazała, że w niektórych jurysdykcjach podobne

¹⁷ W celu analizy propozycji dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych w zakresie udzielania porad i wydawania zaleceń należy zapoznać się z uwagami respondentów w paragrafach 41-42 i decyzjami IESBA w paragrafach 56-58.

¹⁸ W celu analizy kwestii istotności w propozycjach dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych należy zapoznać się z uwagami respondentów w paragrafach 43 do 45 i decyzjami IESBA w paragrafie 59.

¹⁹ W odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego obowiązujący Kodeks zezwala firmom oraz firmom należącym do sieci na świadczenie niektórych rodzajów usług nieatestacyjnych, jeżeli firma lub firma należąca do sieci uzna, że wynik usługi nieatestacyjnej jest nieistotny lub nie ma znaczenia dla sprawozdania finansowego, o którym firma będzie wyrażała opinię (Zob. obowiązujące paragrafy [R603.5](#), [R604.6](#), [R604.8](#), [R604.11](#), [R605.5](#), [R606.5](#), [607.3 A4](#), [R608.6](#), [R610.5](#)). Ogólne podsumowanie tych obowiązujących zakazów związanych ze świadczeniem usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego znajduje się w publikacji z listopada 2019 r. zatytułowanej [Summary of Prohibitions Applicable to Audit Clients that are Public Interest Entities \(Podsumowanie zakazów mających zastosowanie do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego\)](#). Propozycje dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych odpowiadały na potrzeby interesariuszy, którzy:

- zakwestionowali stosowność podejścia, które pozwala firmom na swobodę w braniu pod uwagę istotności przy podejmowaniu decyzji o świadczeniu usług nieatestacyjnych klientowi badania (podkreślając potencjalną niespójność podejść);
- wezwali Radę do zbadania sposobów ograniczenia możliwości podejmowania takich uznaniowych decyzji.

ograniczenia występują już w krajowych wymogach dotyczących niezależności biegłych rewidentów. Ci respondenci, którzy nie poparli proponowanego zakazu świadczenia usług w związku z zagrożeniem autokontroli, uczynili tak, ponieważ proponowane postanowienie nie pozwalało na uwzględnienie istotności wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych.

38. Oprócz wielu sugestii redakcyjnych mających na celu poprawę jasności proponowanego tekstu, zgłoszono następujące uwagi merytoryczne:

- W odniesieniu do proponowanego zakazu świadczenia usług w związku z zagrożeniem autokontroli:
 - Zasugerowano, aby IESBA rozważyła rozszerzenie zakazu na badania podmiotów niebędących jednostkami zainteresowania publicznego. Jeden z respondentów zasugerował, aby IESBA rozważyła podejście uznające, że wszystkie zagrożenia powstałe w wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi badania mogą być na nieakceptowalnym poziomie.
 - Niektórzy respondenci stwierdzili, że nie jest jasne, czy proponowany zakaz obejmie usługi nieatestacyjne, które nie zostały uwzględnione w podrozdziałach Kodeksu (np. usługi nieatestacyjne związane z technologią).
 - Nalegano, aby IESBA unikała stosowania sformułowania "...stworzy...", ponieważ terminologia ta była postrzegana jako podnosząca próg, przy którym zakaz miałby zastosowanie, a tym samym czyniłaby wymóg mniej solidnym i trudniejszym do egzekwowania.
 - Zasugerowano, że proponowany zakaz powinien mieć zastosowanie do jednostek dominujących jednostek zainteresowania publicznego nienotowanych na giełdzie oraz że IESBA powinna przyjąć spójne podejście dla wszystkich JZP - notowanych i nienotowanych na giełdzie - tak aby było ono zgodne z podejściem określonym w rozporządzeniu UE w sprawie badania sprawozdań finansowych w odniesieniu do tych jednostek dominujących na terytorium Unii.
 - Wyrażono obawy dotyczące skutków zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do mniejszych JZP, w szczególności w świetle pandemii COVID-19.
- W odniesieniu do proponowanych materiałów wspomagających zastosowanie, w tym wskazówek mających pomóc firmom w ustaleniu, czy usługa nieatestacyjna wywoła zagrożenie autokontroli:
 - Kilku respondentów uważało, że usługi, o których mowa w podrozdziałach rozdziału 600 Kodeksu, wywołują zagrożenia autokontroli w prawie wszystkich okolicznościach i zaproponowało, aby IESBA rozważyła wzmocnienie swoich propozycji poprzez podniesienie wytycznych dotyczących określania zagrożenia autokontroli do rangi wymogu.
 - Zgłaszano obawy, że:
 - Użycie sformułowania „czy występuje ryzyko” byłoby niespójne ze sformułowaniami przyjętymi w ramowych założeniach koncepcyjnych Kodeksu.
 - Odwołanie się do „procedur badania” byłoby postrzegane jako ponowne wprowadzenie pojęcia istotności. Obawy dotyczyły tego, że jeżeli firma dojdzie do wniosku, że wynik usług nieatestacyjnych będzie nieistotny, wynik ten nie będzie podlegał procedurom badania, w związku z czym nie powstanie

zagrożenie autokontroli, a usługi nieatestacyjne będą mogły być świadczone.

- Czy aby stwierdzić istnienie zagrożenia autokontroli, musi wystąpić jeden, czy wszystkie czynniki, o których mowa w materiale wspomagającym zastosowanie.
39. Kilku respondentów nie poparło proponowanego zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli, w szczególności dlatego, że nie zgodzili się ze stanowiskiem IESBA w sprawie istotności. Respondenci ci wyrazili pogląd, że rozważenie „rzeczywistego wpływu na niezależność audytora” oraz zawarte w Kodeksie pojęcie testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej są wystarczające.
40. Szereg respondentów zauważyło, że trudno jest zrozumieć, bez konkretnych przykładów, jak firma powinna ocenić, czy łączny efekt świadczenia wielu usług nieatestacyjnych temu samemu klientowi badania tworzy nowe zagrożenia lub wpływa na poziom wcześniej zidentyfikowanego zagrożenia dla niezależności.

Udzielanie porad i wydawanie zaleceń

41. Istniały różne poglądy na temat prawdopodobieństwa powstania zagrożenia poprzez udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientowi badania. Chociaż większość respondentów zgodziła się ze stanowiskiem zawartym w projekcie do dyskusji, wyrażono następujące opinie:
- Udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientom badania już stwarza zagrożenie autokontroli i powinno być określone jako takie.
 - Zawarte w obowiązującym Kodeksie ograniczenie dotyczące przyjmowania obowiązków zarządczych w odniesieniu do klienta badania jest wystarczające do przeciwdziałania zagrożeniom autokontroli, które mogą wynikać z udzielania porad i wydawania zaleceń.
 - Zakaz udzielania porad i wydawania zaleceń, który spowoduje zagrożenie autokontroli w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, może ograniczać możliwość świadczenia przez firmy usług wynikających z procesu badania, które są nieodłączną częścią przeprowadzania wysokiej jakości badań (np. ocena i wydanie zaleceń dotyczących usprawnień kontroli wewnętrznej).
 - Pojawiła się obawa, że stosowanie innego podejścia w przypadku klientów badania będących i niebędących jednostkami zainteresowania publicznego będzie mylące i może z czasem doprowadzić do wniosku, że udzielanie porad i wydawanie zaleceń jest zabronione w przypadku klientów niebędących jednostkami zainteresowania publicznego.
42. Rozdział IV poniżej zawiera omówienie uwag otrzymanych od respondentów na temat proponowanego materiału wspomagającego zastosowanie dotyczącego świadczenia usług doradztwa podatkowego, które nie stwarza zagrożenia autokontroli.

Istotność

43. Respondenci zasadniczo poparli stanowisko przedstawione w projekcie do dyskusji w odniesieniu do istotności. Ci respondenci, którzy nie poparli usunięcia kwalifikacji istotności, wyrazili obawy dotyczące bezpośrednich skutków dla małych i średnich jednostek, które są również jednostkami zainteresowania publicznego, oraz długoterminowych skutków dla klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego.
44. Poparto propozycję IESBA, aby w rzadkich okolicznościach wycofać kryterium istotności w odniesieniu do świadczenia niektórych usług z zakresu doradztwa podatkowego i finansów

przedsiębiorstw²⁰. Jeden z respondentów wskazał, że „audytorzy nie powinni popierać stanowisk, w których ujęcie księgowe prawdopodobnie nie jest zgodne z obowiązującymi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej”.

45. Wyrażono zaniepokojenie co do stosowności użycia słów takich, jak „nieznaczące” przy ustalaniu progu dopuszczalności świadczenia niektórych usług nieatestacyjnych (np. w przypadku dostosowywania dostępnego na rynku oprogramowania do księgowania lub sprawozdawczości finansowej, które nie zostało opracowane przez firmę lub firmę należącą do sieci), ponieważ taka terminologia dopuszcza możliwość subiektywnej oceny, a tym samym niespójnego stosowania Kodeksu.

Decyzje IESBA

46. Wprowadzono zmiany w celu doprecyzowania wymogów i materiałów wspomagających zastosowanie odnoszących się do zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli, udzielania porad i wydawania zaleceń oraz do istotności. Jednakże podstawowe założenia i cele tych ostatecznych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych pozostają niezmienione w stosunku do Projektu do dyskusji.

Zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli

47. W odniesieniu do zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli:
- (a) W paragrafie R600.16 IESBA ustaliła, że zastąpi termin „wywoła” terminem „może wywołać”. Zmiana ta uściśla, że zgodnie z Kodeksem świadczenie usług nieatestacyjnych jest zabronione w momencie, gdy firma zidentyfikuje ryzyko, że zagrożenie autokontroli może zostać wywołane, a nie, gdy firma stwierdzi, że zagrożenie autokontroli zostanie faktycznie wywołane.
- Jeżeli progiem będzie to, czy proponowana usługa nieatestacyjna „wywoła” zagrożenie autokontroli, zakaz zawarty w paragrafie R600.16 będzie miał zastosowanie tylko wtedy, gdy firma stwierdzi, że proponowana usługa nieatestacyjna wywoła zagrożenie autokontroli. Jeżeli ocena ryzyka związanego z wykonaniem proponowanej usługi nieatestacyjnej nie doprowadzi firmy do wniosku, że powstanie zagrożenie autokontroli, zakaz nie będzie miał zastosowania.
 - Użycie sformułowania „może wywołać” w ostatecznych postanowieniach dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych pozwala uniknąć ryzyka, że firma może nieprawidłowo stwierdzić, że (a) proponowana usługa nieatestacyjna nie wywoła zagrożenia autokontroli lub (b) wynik proponowanej usługi nieatestacyjnej nie będzie podlegał procedurom badania, tym samym obchodząc zakaz.
 - Dlatego też zastosowanie progu „może wywołać” w ostatecznych postanowieniach dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych jest bardziej rygorystycznym stanowiskiem i jest odpowiedzią na obawy respondentów z grupy organów regulacyjnych, którzy zauważyli, że zastosowanie progu „wywoła” jest „...mniej uciążliwe dla audytora i [powoduje ryzyko] obniżenia skuteczności wymogu”.
- (b) Materiał wspomagający zastosowanie dotyczący identyfikacji zagrożenia autokontroli został podniesiony do rangi wymogu. Ponadto odzwierciedla on uproszczone i jaśniejsze sformułowanie podejścia, które firmy powinny przyjąć przy ustalaniu, czy świadczenie usług

²⁰ Okoliczności te są następujące: (i) gdy skuteczność usługi zależy od określonego podejścia księgowego lub prezentacji w sprawozdaniu finansowym; oraz (ii) gdy zespół wykonujący badanie ma wątpliwości co do odpowiedniości danego podejścia księgowego zgodnie z odpowiednimi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

nieatestacyjnych może spowodować zagrożenie autokontroli (patrz paragraf R600.14). Aby odnieść się do zgłoszonych przez respondentów obaw podsumowanych w paragrafie 38 powyżej:

- IESBA usunęła odniesienie do sformułowania „procedury badania” w materiale wspomagającym zastosowanie zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli.
 - Stosując się do [konwencji redakcyjnych z grudnia 2017 r.](#) ustanowionych dla zmienionego i przebudowanego Kodeksu, IESBA ponownie potwierdziła właściwość zamieszczenia w paragrafie R600.14 uporządkowanej, oznaczonej literami listy ostatecznych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych, co oznacza, że kwestie wymienione w punktach (a) i (b) mają zastosowanie i muszą być spełnione łącznie.
- (c) Zmienione postanowienia zawierają kilka ulepszeń w celu zapewnienia, że materiał wspomagający zastosowanie odnoszący się do identyfikacji i oceny zagrożeń dla niezależności ma zastosowanie ogólne, a nie wyłącznie w przypadku potencjalnych zagrożeń autokontroli. Na przykład:
- W ramach ogólnych postanowień IESBA zmieniła brzmienie zdania przewodniego w paragrafie 600.9 A2 na: „Czynniki istotne przy identyfikacji różnych zagrożeń, które mogą powstać w wyniku świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania, oraz przy ocenie poziomu tych zagrożeń...”
 - W podrozdziałach od 601 do 610, IESBA:
 - Dodała stwierdzenie po wypunktowanej (nieuporządkowanej) liście czynników, które należy brać pod uwagę przy identyfikacji i ocenie zagrożeń dla poszczególnych rodzajów usług podkreślające, że *w przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego stosuje się zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli* (zob. paragrafy 603.3 A2, 604.12 A3, 604.22 A1, 605.4 A3, 606.4 A3, 607.4 A1, 608.5 A1 i 610.4 A1).
 - Dodała odniesienie do zawartych w przepisach ogólnych wymogów zabraniających świadczenia usług nieatestacyjnych, które mogą wywołać zagrożenie autokontroli w przypadku klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego (zob. paragrafy R600.14 i R600.16). To odniesienie podkreśla, że wymogi zawarte w przepisach ogólnych dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych są istotne przy stosowaniu wymogów określonych w podrozdziałach, zakazujących świadczenia określonych rodzajów usług nieatestacyjnych, które mogą wywołać zagrożenie autokontroli.
 - Zmieniła stwierdzenie o prawdopodobieństwie powstania zagrożenia autokontroli z „może wywołać” na „wywoła” w przypadku:
 - (i) Świadczenia usług rachunkowości i usług księgowych (zobacz paragraf 601.4 A1).
 - (ii) Przygotowania dla klienta badania kalkulacji zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego i odroczonego podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych prezentujących te salda (zobacz paragraf 604.8 A1).

Sformułowanie „wywoła” jest używane w tych paragrafach w celu odzwierciedlenia faktu, że w obu przypadkach świadczenie usług nieatestacyjnych klientowi badania zawsze wywoła zagrożenie autokontroli. Natomiast sformułowanie „może wywołać” jest używane, gdy świadczenie klientowi badania usług nieatestacyjnych o określonym charakterze mogłoby wywołać zagrożenie autokontroli, ale mogą również wystąpić okoliczności, w których nie pojawi się ryzyko zagrożenia autokontroli.

- Usunęła wyrażenie „...w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego, na temat którego firma wyrazi opinię” zawarte w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych (zobacz paragrafy R601.6 i R604.10). Usunięcie tych słów jest odpowiedzią na uwagę PIOB, że takie sformułowanie jest niepotrzebne. IESBA zgodziła się, że świadczenie usług rachunkowości i usług księgowych oraz kalkulacji podatków na rzecz klienta badania zawsze wpływa na zapisy księgowe, a tym samym na sprawozdania finansowe klienta badania.

48. IESBA rozważyła argumenty przedstawione na rzecz rozszerzenia zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli na wszystkich klientów badania. IESBA potwierdziła swój pierwotny pogląd, że obawy zainteresowanych stron co do niezależności firmy są większe w przypadku klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego. W przypadku klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, IESBA ustaliła, że w ostatecznym rozrachunku posiadanie dostępu do wsparcia ze strony swojego audytora przyczynia się do skutecznego zarządzania jednostką, a poziom zagrożenia dla niezależności można na ogół zmniejszyć do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń. IESBA ustaliła, że ważne jest i leży w interesie publicznym, aby Kodeks nie nakładał nieproporcjonalnych obciążeń regulacyjnych, nadmiernych kosztów i złożonych wymogów na jednostki niebędące jednostkami zainteresowania publicznego.

Możliwość zastosowania zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli, w tym kwestie dotyczące jednostek powiązanych

49. Zakazy zawarte w ostatecznych postanowieniach dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych mają zastosowanie do klientów badania ²¹ będących jednostkami zainteresowania publicznego (w tym jednostkami notowanymi na giełdzie) oraz do ich jednostek powiązanych w taki sam sposób, w jaki obecne postanowienia mają zastosowanie do takich jednostek zgodnie z paragrafem R400.20. I tak, zgodnie z obowiązującym Kodeksem, zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli ma zastosowanie do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego oraz do określonych jednostek powiązanych.
50. IESBA rozważyła, w jaki sposób zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli wchodziłby w interakcję z utrwalonym w obowiązującym Kodeksie zwolnieniem pozwalającym na świadczenie na rzecz określonych jednostek powiązanych niektórych usług nieatestacyjnych, które w przeciwnym razie byłyby zakazane, pod warunkiem spełnienia pewnych

²¹ Obecnie obowiązujący paragraf R400.20 wyjaśnia, że: „...pojęcie „klient badania, który jest jednostką notowaną na giełdzie”, obejmuje wszystkie jednostki powiązane tego klienta. W przypadku wszystkich pozostałych jednostek odniesienia do klienta badania w niniejszej Części [4A Kodeksu] obejmują jednostki powiązane, nad którymi ten klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę. Jeżeli zespół wykonujący badanie wie lub ma powody, by sądzić, że powiązanie lub okoliczność obejmująca jakąkolwiek inną jednostkę powiązaną tego klienta, mają znaczenie dla oceny niezależności firmy od tego klienta, zespół wykonujący badanie uwzględni tę powiązaną jednostkę podczas identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności”.

warunków (zob. [obowiązujący paragraf R600.10](#)).

51. IESBA ustaliła, że zwolnienie to pozostaje istotne dla zapewnienia określonych usług nieatestacyjnych wskazanym podmiotom i dlatego należy je utrzymać w mocy (zob. paragraf R600.26). Jednakże zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych zawierają jedną zmianę w stosunku do obowiązującego R600.10(iii). Słowa „...ponieważ wyniki usług nie będą podlegać procedurom badania...” zostały usunięte, aby odzwierciedlić zmianę dostosowawczą wynikającą z decyzji IESBA o wprowadzeniu zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli. Usunięcie sformułowania „...nie będą podlegać procedurom badania...” wzmacnia stanowisko Rady, że istotność nie jest czynnikiem decydującym o tym, czy świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz wyżej wymienionych jednostek powiązanych może wywołać zagrożenie autokontroli (punkt R600.26(iii)).
52. W związku z tym, zgodnie ze zmienionymi postanowieniami dotyczącymi świadczenia usług nieatestacyjnych, firma lub firma należąca do sieci może świadczyć określone usługi nieatestacyjne, które w przeciwnym razie byłyby zakazane, następującym podmiotom powiązanym, po spełnieniu określonych warunków, w tym w szczególności po stwierdzeniu, że nie powstaje zagrożenie autokontroli:
- (a) jednostce, która sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę nad klientem (tj. jednostce dominującej);
 - (b) jednostce posiadającej bezpośredni udział finansowy w przedsiębiorstwie klienta, jeżeli wpływ tej jednostki na klienta jest znaczący, a udział w przedsiębiorstwie klienta jest dla niej istotny; lub
 - (c) jednostce, która znajduje się pod wspólną kontrolą z klientem (tj. jednostce siostrzanej).
53. W związku z obawami, że firma może zostać poproszona o świadczenie usług nieatestacyjnych jednostce dominującej klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, która w rzeczywistości miała potencjał oddziaływania na jednostki powiązane dalszego szczebla, w tym na klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, IESBA stwierdziła, że chociaż usługa nieatestacyjna może nie być zakazana na mocy ogólnego zakazu zawartego w paragrafie R600.16, firma jest zobowiązana do oceny skutków świadczenia tej usługi nieatestacyjnej na mocy [obowiązującego paragrafu R400.20](#). Ponadto:
- Wymagania dotyczące komunikacji firmy z osobami sprawującymi nadzór, omówione w dalszej części niniejszego dokumentu, zapewniłyby osobom sprawującym nadzór u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego możliwość rozważenia i odniesienia się do skutków świadczenia proponowanej usługi nieatestacyjnej jednostce dominującej.
 - Firma naruszyłaby jedną z pięciu podstawowych zasad etyki (tj. [podrozdział 111, Uczciwość](#))²², gdyby przyjęła zlecenie wykonania usług nieatestacyjnych, którego zakres został określony z zamiarem celowego obejścia jakiegokolwiek wymogu.
 - Postanowienia [rozdziału 270 Nacisk na naruszenie podstawowych zasad](#)²³ odnoszą się do sytuacji, w której na osoby w ramach firmy lub firmy należącej do sieci może być wywierany

²² Opisy czterech z pięciu podstawowych zasad etyki, w tym uczciwości, zostały zweryfikowane w ramach projektu IESBA „Rola zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie”. Jego [wersja ostateczna](#) została opublikowana w październiku 2020 r. i będzie obowiązywała od 31 grudnia 2021 r.

²³ Paragraf R300.5 wyjaśnia, że Część 2 Kodeksu (np. rozdział 270) może mieć zastosowanie do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód. Do grupy tej należą audytorzy. [Część 10 - Nacisk na naruszenie podstawowych zasad](#) serii publikacji IFAC pt. *Analiza Kodeksu IESBA* zawiera przegląd postanowień Kodeksu dotyczących nacisku.

nacisk, aby zlecenie świadczenia usług nieatestacyjnych jednostce dominującej w takich okolicznościach zostało zaakceptowane.

Możliwość zastosowania przepisów dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych do nowych usług, w tym usług nieatestacyjnych związanych z technologią

54. IESBA odnotowała obawy niektórych respondentów, że ogólne postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych, w tym zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, mogą nie mieć zastosowania do świadczenia nowych usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania lub gdy metody świadczenia usług odzwierciedlające postęp technologiczny nie są wyraźnie uwzględnione w Kodeksie. W celu rozwiania takich obaw, zmienione postanowienia podkreślają, że jeżeli firma świadczy usługi nieatestacyjne, dla których nie ma wyraźnych przepisów w Kodeksie, zastosowanie mają ramowe założenia koncepcyjne oraz ogólne postanowienia w rozdziale 600 (patrz paragraf 600.5).
55. Ponadto, w uznaniu faktu, że ze względu na postęp technologiczny świadczenie usług nieatestacyjnych może nie być ograniczone do fizycznej lokalizacji lub osoby, propozycje zawierają nowy czynnik - „sposób, w jaki usługa nieatestacyjna będzie świadczona” (paragraf 600.9 A2).

Udzielanie porad i wydawanie zaleceń

56. Stanowisko w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych w odniesieniu do wywołania zagrożenia autokontroli poprzez udzielanie porad i wydawanie zaleceń pozostaje niezmienione (paragraf 600.11 A1).
57. Jeżeli chodzi o uwagi zgłoszone przez respondentów,
- IESBA nie zgodziła się z tezą, że zawarte w Kodeksie ograniczenie dotyczące przyjmowania obowiązków zarządczych u klienta badania jest wystarczające do przeciwdziałania zagrożeniom autokontroli, które mogą powstać w wyniku udzielania porad i wydawania zaleceń, zwłaszcza w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego. Zmienione postanowienia wyjaśniają zatem, że porady i zalecenia dla klientów badania *mogą wywołać zagrożenie dla niezależności związane z autokontrolą* [podkreślenie dodane]. W przypadku klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego zakaz zawarty w paragrafie R600.16 miałby zastosowanie, chyba że porada lub zalecenie dotyczą informacji lub spraw powstałych w trakcie badania (zob. paragraf 600.11 A1).
 - IESBA postanowiła wprowadzić wyjątek umożliwiający udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientom badania będącym jednostkami zainteresowania publicznego w odniesieniu do informacji lub spraw powstałych w trakcie badania, pod warunkiem spełnienia następujących warunków określonych w paragrafie R600.17:
 - Firma nie przyjmuje obowiązków zarządczych. Dla zwiększenia przejrzystości w paragrafie R600.17 dodano odesłanie do odpowiednich postanowień dotyczących obowiązków zarządczych określonych w paragrafach R400.13 - R400.14.
 - Firma stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia inne niż zagrożenia autokontroli.
58. Ponadto w nowym materiale wspomagającym zastosowanie podano przykłady porad i zaleceń, które mogą być udzielane w odniesieniu do informacji lub spraw powstałych w trakcie badania. Materiał wspomagający zastosowanie jest zaczerpnięty z przykładów działań, które mogą

wystąpić lub powstać w ramach dialogu między kierownictwem a firmą w trakcie badania.²⁴

Istotność

59. IESBA ponownie potwierdziła swoje pierwotne stanowisko w odniesieniu do istotności. Zgodnie ze zmienionymi postanowieniami dotyczącymi świadczenia usług nieatestacyjnych:
- (a) Istotność nie jest czynnikiem, który należy brać pod uwagę przy określaniu, czy świadczenie usług nieatestacyjnych klientowi badania będącemu jednostką zainteresowania publicznego może wywołać zagrożenie autokontroli. IESBA doszła do tego wniosku z dwóch powodów:
 - Uważa, że w takich okolicznościach jakiegokolwiek zagrożenie autokontroli, które może powstać, nie jest możliwe do wyeliminowania, a nie jest możliwe zastosowanie zabezpieczeń w celu zmniejszenia takiego zagrożenia do akceptowalnego poziomu.
 - Wyłączenie pojęcia istotności jako kryterium przy określaniu, czy usługa nieatestacyjna może wywołać zagrożenie autokontroli eliminuje subiektywizm, a tym samym zwiększa spójność stosowania.
 - (b) Aby osiągnąć spójność w stosowaniu, usunięto terminy kwalifikujące, takie jak „znaczący” lub „nieznaczący” przy określaniu sposobu ustalania zagrożenia autokontroli. Wynika to z faktu, że użycie terminów takich jak „nieznaczący” wiąże się z pewnym stopniem subiektywizmu, który mógłby ponownie wprowadzić możliwość niespójnego lub niewłaściwego stosowania.

B. Komunikacja firmy z osobami sprawującymi nadzór, w tym z komitetami ds. audytu

60. IESBA jest zdania, że lepsza komunikacja między firmami audytorskimi a osobami sprawującymi nadzór w odniesieniu do rodzajów świadczonych usług nieatestacyjnych i powiązanych wynagrodzeń pozwoli osobom sprawującym nadzór na skuteczny nadzór nad niezależnością firmy badającej sprawozdanie finansowe. Jest to szczególnie ważne w przypadku JZP. Na tej podstawie IESBA zaproponowała nowe postanowienia w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych w celu wzmocnienia komunikacji firm z osobami sprawującymi nadzór na temat spraw specyficznych dla usług nieatestacyjnych, które mogą mieć wpływ na niezależność audytora. IESBA zaproponowała między innymi, aby firmy były zobowiązane do uzyskania zgody osób sprawujących nadzór przed wykonaniem usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania.
61. IESBA stwierdziła, że rozszerzenie proponowanych wymogów dotyczących komunikacji z osobami sprawującymi nadzór na podmioty niebędące jednostkami zainteresowania publicznego nie byłoby właściwe, ponieważ istotne okoliczności i dostęp do informacji są zasadniczo inne niż w przypadku JZP. Na przykład wiele jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego nie ma struktur zarządzania obejmujących komitety ds. audytu lub ich odpowiedniki; wiele z nich to jednostki zarządzane przez właścicieli, więc osoby, z którymi firma miałaby się komunikować, byłyby tymi samymi osobami, od których otrzymywałaby instrukcje.

Uwagi respondentów

²⁴ W obowiązującym Kodeksie oraz w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych przykłady te były zawarte w podrozdziale 601 „Usługi rachunkowości i usługi księgowo”. Zostały one przesunięte tak, aby były bliższe wyjątkowi dotyczącemu udzielania porad i wydawania zaleceń w odniesieniu do informacji lub spraw wynikających z badania (zobacz paragrafy R600.17 i 600.17 A1).

62. Respondenci co do zasady poparli propozycje dotyczące poprawy komunikacji firm z osobami sprawującymi nadzór oraz przedstawili kilka uwag i propozycji redakcyjnych mających na celu ulepszenie proponowanego tekstu. Główne poruszone kwestie to:
- Proponowany tekst dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych powinien być bardziej dostosowany do odpowiednich przepisów w niektórych głównych jurysdykcjach, w tym do zasad amerykańskiej komisji SEC i regulacji UE w sprawie badań sprawozdań finansowych.
 - W przypadku, gdy klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego stanowią część złożonej struktury korporacyjnej:
 - Respondenci z grupy organów regulacyjnych, w tym członkowie Grupy Monitorującej, jak również PIOB, obawiali się, że propozycje nie będą miały zastosowania do „jednostek dominujących” klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego. W związku z tym zasugerowali, aby IESBA rozważyła rozszerzenie proponowanych zmian, tak aby miały one zastosowanie do jednostek sprawujących kontrolę nad klientami badania będącymi jednostkami zainteresowania publicznego.
 - Niektórzy respondenci z zawodowych organizacji księgowych i firm wyrazili obawy dotyczące praktycznych implikacji uzyskania zgody osób sprawujących nadzór w jednostkach należących do grupy private equity, które są kontrolowane przez klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, ale nie są konsolidowane w sprawozdaniach finansowych jego grupy kapitałowej. Poprosili oni o dodatkowe wskazówki dotyczące stosowania postanowień w takich okolicznościach i zasugerowali, aby IESBA rozważyła podejście przyjęte w zasadach amerykańskiej komisji SEC i regulacji UE w sprawie badań sprawozdań finansowych. Podobne uwagi otrzymano do Projektu do dyskusji dotyczącego wynagrodzeń.
 - Uznano, że potrzeba więcej wskazówek, aby pomóc firmom w sytuacjach, gdy informacje o usługach nieatestacyjnych są niekompletne lub niedostępne, lub gdy informacje otrzymane w trakcie zlecenia świadczenia usług nieatestacyjnych lub samo zlecenie mają charakter poufny (tak, że nie byłoby właściwe dzielenie się informacjami z osobami sprawującymi nadzór w innej jednostce).
 - Zgoda osób sprawujących nadzór powinna być uzyskana tylko w przypadku, gdy firma doszła do wniosku, że usługa nieatestacyjna jest dozwolona na mocy Kodeksu.
 - IESBA powinna rozważyć:
 - Sporządzenie wskazówek, aby pomóc firmom udokumentować, w jaki sposób uzyskały zgodę osób sprawujących nadzór. Jeden z respondentów zasugerował, że zgoda powinna być uzyskana w formie pisemnej.
 - Wyjaśnienie, czy firma powinna uzyskać osobną zgodę na świadczenie każdej usługi nieatestacyjnej.
 - Włączenie progu *de minimis*, tak aby uwzględnić: (i) nieumyślne naruszenia podobnie, jak w wymogach amerykańskiej komisji SEC; lub (ii) biurokrację i koszty w odniesieniu do nieistotnych usług nieatestacyjnych.

Decyzje IESBA

63. Podstawowym celem wymogu komunikacji firmy z osobami sprawującymi nadzór jest ustanowienie mechanizmu, dzięki któremu osoby sprawujące nadzór mogą potwierdzić ocenę firmy co do wpływu proponowanej usługi nieatestacyjnej, która ma być świadczona jednostce

dominującej (tj. że taka usługa nieatestacyjna nie wywoła zagrożenia dla niezależności firmy jako audytora JZP lub że każde wywołane zagrożenie zostanie wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu).

64. Ostateczne postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych rozszerzają aktualnie obowiązujące paragrafy od 400.40 A1 do 400.40 A2 oraz MSB 600,²⁵ ustanawiając nowe wymogi i przedstawiając wytyczne dla firm audytorskich. W przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego firma musi komunikować się z osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych ze świadczeniem usług nieatestacyjnych na rzecz takiej JZP lub innych jednostek w ramach struktury korporacyjnej. Celem komunikacji jest umożliwienie osobom sprawującym nadzór w danej JZP sprawowania skutecznego nadzoru nad firmą, która bada sprawozdanie finansowe tej JZP (zob. paragraf 600.20 A1).
65. Po rozważeniu różnych punktów widzenia interesariuszy, a także wkładu CAG i dyskusji z interesariuszami po publikacji Projektu do dyskusji, IESBA przerehabilitowała propozycje związane z komunikacją firm z osobami sprawującymi nadzór na temat spraw związanych z usługami nieatestacyjnymi. Ostateczne postanowienia nie tylko odzwierciedlają podejście oparte w większym stopniu na ogólnych zasadach, odpowiadające na praktyczne problemy poruszone przez respondentów, ale również podnoszą poprzeczkę w odniesieniu do informacji związanych z usługami nieatestacyjnymi przekazywanych osobom sprawującym nadzór, aby pomóc im lepiej ocenić wnioski firmy dotyczące jej niezależności. Nowe podejście zostało opisane poniżej.

Nowe podejście uwzględniające różne struktury ładu korporacyjnego

66. W ostatecznych postanowieniach zachowano wymogi Projektu do dyskusji dotyczące klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego oraz wszelkich jednostek kontrolowanych bezpośrednio lub pośrednio przez daną JZP. Nowe podejście dopuszcza jednak różne struktury ładu korporacyjnego. Pozwala ono również firmom i osobom sprawującym nadzór na elastyczność w zakresie ustanowienia wcześniej ustalonego procesu, pod warunkiem, że proces taki przynosi taki sam rezultat, co nowe wymogi w paragrafach R600.21 do R600.22.
67. IESBA rozważyła kwestię, czy powinny istnieć jakiegokolwiek ograniczenia dotyczące spraw, które mogą być poruszane w ramach dowolnego procesu uzgodnionego przez firmę i osoby sprawujące nadzór w danej JZP. Stwierdziła, że to osoby sprawujące nadzór powinny określić, co jest dopuszczalne, aby umożliwić im wywiązanie się z obowiązków zarządczych. Przykłady ustaleń, które mogłyby być uwzględnione w każdym takim procesie, obejmują:
- Wstępne zatwierdzenie konkretnych kategorii usług nieatestacyjnych dla określonych podmiotów powiązanych, w przypadku gdy osoby sprawujące nadzór są przekonane, że wszelkie zagrożenia dla niezależności byłyby na akceptowalnym poziomie;
 - Podział obowiązków i wszelkiej wymaganej sprawozdawczości pomiędzy osoby sprawujące nadzór w większej liczbie JZP w ramach tej samej grupy; oraz
 - Określenie limitów pieniężnych dla delegowanych uprawnień do określonych zatwierdzeń w ramach uprzednio zatwierdzonych kategorii.

(Szczegółowe wytyczne dotyczące tego procesu znajdują się w punkcie 600.20 A2).

68. Kluczowe elementy podejścia zostały wyjaśnione poniżej.

²⁵ MSB 600 *Szczególne rozważania - Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)*

Wymagana komunikacja firmy z osobami sprawującymi nadzór - dla klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego (paragrafy 600.20 A1 do R600.22)

O ile nie jest to inaczej rozwiązane w ramach wcześniej ustalonego procesu uzgodnionego między firmą a osobami sprawującymi nadzór, firma jest zobowiązana:

- (a) Poinformować osoby sprawujące nadzór w JZP o dokonanym przez siebie ustaleniu, że świadczenie usług nieatestacyjnych nie jest zabronione i nie wywoła zagrożenia dla niezależności firmy lub że wszelkie zidentyfikowane zagrożenia są na akceptowalnym poziomie.
- (b) Dostarczyć osobom sprawującym nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego informacje umożliwiające im dokonanie świadomej oceny wpływu świadczenia usługi nieatestacyjnej na niezależność firmy.
- (c) Uzyskać zgodę osób sprawujących nadzór przed wykonaniem usługi nieatestacyjnej na rzecz JZP, każdego podmiotu kontrolującego daną JZP lub każdego podmiotu kontrolowanego bezpośrednio lub pośrednio przez daną JZP.

69. Nowy wymóg obejmuje usługi nieatestacyjne, które mają być świadczone na rzecz (i) JZP; (ii) każdego podmiotu, który bezpośrednio lub pośrednio kontroluje daną JZP; lub (iii) każdego podmiotu, który jest bezpośrednio lub pośrednio kontrolowany przez daną JZP. Wymóg ten ma zastosowanie niezależnie od tego, czy to firma lub firma należąca do sieci proponuje świadczenie usług nieatestacyjnych takim podmiotom. Zmienione postanowienia wyjaśniają, że komunikacja musi nastąpić przed przyjęciem przez firmę zlecenia wykonania usług nieatestacyjnych. Nie jest istotne: (i) czy podmiot, któremu ma być świadczona proponowana usługa nieatestacyjna, jest JZP; ani (ii) czy firma lub firma należąca do sieci jest audytorem tego podmiotu.
70. Wymóg, aby firma informowała osoby sprawujące nadzór u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego o usłudze nieatestacyjnej, która jest proponowana jednostce dominującej (tj. jednostce sprawującej kontrolę nad JZP), jest odpowiedzią na uwagi respondentów na temat Projektu do dyskusji dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych. Finalizując wymóg, IESBA:
- przyznała, że nie ma uprawnień do ustanawiania wymogów dla osób sprawujących nadzór ani nie może: (i) wymagać od firm lub firm należących do sieci udostępniania informacji, których ujawnienie nie jest z innego tytułu dozwolone przez lokalne przepisy prawa lub regulacje; ani (ii) wymagać od firm lub firm należących do sieci udostępniania informacji, które są wrażliwe lub poufne.
 - ustaliła, że przed ujawnieniem osobom sprawującym nadzór w JZP informacji o usłudze nieatestacyjnej, która ma być świadczona jednostce dominującej (niezależnie od tego, czy taka jednostka jest notowana na giełdzie, czy nie), firma powinna uzyskać zgodę tej jednostki dominującej.
 - ustaliła, że firma powinna być zobowiązana do poinformowania osób sprawujących nadzór w JZP o dokonanym przez siebie ustaleniu, że świadczenie usług nieatestacyjnych jednostce dominującej nie wywoła zagrożenia dla niezależności firmy jako audytora jednostki dominującej lub że ewentualne powstałe zagrożenie zostanie wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu.
71. IESBA przewiduje, że wiele praktycznych problemów poruszonych przez respondentów zostanie rozwiązanych poprzez uzgodnienie przez firmę procesu z osobami sprawującymi nadzór, jak

opisano w paragrafie 600.20 A2.

Zwolnienie mające na celu dostosowanie do ograniczeń wynikających ze standardów zawodowych, przepisów prawa i regulacji (paragraf R600.23)

W przypadku gdy firmę obowiązuje zakaz przekazywania informacji o proponowanej usłudze nieatestacyjnej osobom sprawującym nadzór w JZP lub gdy przekazanie takich informacji spowodowałoby ujawnienie informacji wrażliwych lub poufnych, firma może świadczyć proponowaną usługę nieatestacyjną, jeżeli:

- (a) przekaze te informacje, które może przekazać bez naruszania swoich zobowiązań prawnych lub zawodowych;
- (b) poinformuje osoby sprawujące nadzór w JZP, że świadczenie usługi nieatestacyjnej nie wywoła zagrożenia dla niezależności firmy lub że wszelkie zidentyfikowane zagrożenia są na akceptowalnym poziomie; oraz
- (c) osoby sprawujące nadzór nie sprzeciwiają się wnioskowi firmy co do wpływu proponowanej usługi nieatestacyjnej na niezależność firmy.

72. IESBA zauważyła, że w niektórych okolicznościach możliwość przekazywania przez firmę osobom sprawującym nadzór w JZP istotnych informacji o usłudze nieatestacyjnej, która ma być świadczona jednostce dominującej, może być ograniczona przez standardy zawodowe, przepisy prawa lub regulacje bądź może obejmować wrażliwe lub poufne informacje, których nie należy ujawniać. IESBA ustaliła, że firma może świadczyć proponowaną usługę, o ile jest w stanie potwierdzić, że świadczenie proponowanej usługi nieatestacyjnej nie wpłynie negatywnie na niezależność firmy jako audytora jednostki dominującej oraz że osoby sprawujące nadzór nie sprzeciwiają się temu wnioskowi.

Sprawy, które mogą mieć wpływ na przyjęcie zlecenia usług nieatestacyjnych lub kontynuację zlecenia badania

73. Po rozważeniu kwestii podniesionych przez osoby sprawujące nadzór u klienta badania będącego JZP lub przez jednostkę będącą odbiorcą proponowanych usług nieatestacyjnych (którą może być jednostka kontrolująca JZP lub jednostka kontrolowana przez JZP), zgodnie z paragrafem R600.24 postanowień końcowych, firma lub firma należąca do sieci ma obowiązek albo odmówić przyjęcia zlecenia świadczenia usług nieatestacyjnych, albo zakończyć zlecenie badania, jeżeli:
- (a) firma lub firma należąca do sieci nie ma prawa przekazywać żadnych informacji osobom sprawującym nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego, chyba że sytuacja taka jest uwzględniona w procesie uzgodnionym wcześniej z osobami sprawującymi nadzór; lub
 - (b) osoby sprawujące nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego nie zgadzają się z wnioskiem firmy, że świadczenie usługi nieatestacyjnej nie wywoła zagrożenia dla niezależności firmy od klienta lub że wszelkie zidentyfikowane zagrożenia są na akceptowalnym poziomie, a jeśli nie, to zostaną wyeliminowane lub ograniczone do akceptowalnego poziomu.
74. IESBA rozważała, czy w interesie publicznym leży umożliwienie firmie opcji zakończenia zlecenia badania w sytuacjach, gdy osoby sprawujące nadzór nie mają możliwości oceny lub nie zgadzają się z wnioskami firmy w odniesieniu do wpływu proponowanej usługi nieatestacyjnej na niezależność audytora. Istniała obawa, że firma może zdecydować się na relację, która jest

bardziej korzystna z komercyjnego punktu widzenia kosztem priorytetowego traktowania potrzeby interesu publicznego, jaką jest przeprowadzenie badania.

75. IESBA ustaliła, że odzwierciedlenie tej opcji w ostatecznych przepisach usług nieatestacyjnych w paragrafie R600.24 jest rozsądne i właściwe, ponieważ:
- Decyzja o zakończeniu zlecenia badania lub odrzuceniu proponowanego świadczenia usług nieatestacyjnych często wiąże się z udziałem lub zatwierdzeniem ze strony osób sprawujących nadzór, kierownictwa JZP lub jednostki dominującej. Decyzja ta nie jest podejmowana wyłącznie przez firmę.
 - W okolicznościach, które dotyczą firmy należącej do sieci, firma przeprowadzająca badanie JZP może nie mieć prawa wymagania od firmy należącej do sieci odrzucenia proponowanego świadczenia usług nieatestacyjnych.
 - Podejście to jest zgodne z nadrzędnym wymogiem dotyczącym przeciwdziałania zagrożeniom zawartym w ramowych założeniach koncepcyjnych.
76. IESBA zauważyła, że następujące względy interesu publicznego mogą być istotne przy podejmowaniu decyzji o zakończeniu zlecenia badania:
- Interesy niekontrolujących akcjonariuszy/udziałowców klienta badania.
 - Uszczerbek na reputacji klienta badania.
 - Wszelkie ograniczenia czasowe, prawne lub regulacyjne utrudniające znalezienie nowego audytora o odpowiednich kwalifikacjach, wiedzy i doświadczeniu.

Próg de minimis

77. IESBA ustaliła, że postanowienia zawarte w obowiązujących paragrafach od R400.80 do R400.89 są wystarczające w przypadku niezamierzonych naruszeń wynikających z zastosowania nowych wymogów dotyczących komunikacji firm z osobami sprawującymi nadzór w sprawach związanych ze świadczeniem usług nieatestacyjnych. Dlatego też próg *de minimis* sugerowany przez różnych respondentów nie jest konieczny.

C. Stosowność zabezpieczeń dotyczących usług nieatestacyjnych

78. W podrozdziałach rozdziału 600 Projekt do dyskusji dotyczący usług nieatestacyjnych zachował obecne przykłady działań, które mogą być zabezpieczeniami w odniesieniu do konkretnych kategorii zagrożeń dla niezależności, które mogą zostać powstać wskutek świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi badania.
79. W oparciu o materiał zawarty w obowiązującym Kodeksie w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych zostały dodane dwa nowe paragrafy materiału wspomagającego zastosowanie w celu dostarczenia przykładów działań, które mogą w szerszym ujęciu stanowić zabezpieczenia w odniesieniu do zagrożeń dla niezależności (patrz paragrafy ED-600.16 A3 oraz ED-600.16 A4).

Uwagi respondentów

80. Niektórzy respondenci z grupy organów regulacyjnych zakwestionowali adekwatność zabezpieczeń dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych, które polegają na:
- Zaangażowaniu do wykonania usługi nieatestacyjnej specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie.

- Zaangażowaniu odpowiedniego kontrolera, który nie był zaangażowany w świadczenie usługi, do przeprowadzenia przeglądu pracy wykonanej w ramach badania lub wykonanej usługi nieatestacyjnej.
81. Ich obawy dotyczyły tego, że może istnieć nieodłączny „konflikt interesów”, ponieważ „profesjonalista może być motywowany do dokonywania osądów, które chronią interesy ekonomiczne i inne interesy firmy, a nie interes publiczny i potrzeby inwestorów”²⁶. Zaproponowano, aby IESBA rozważyła zastąpienie zabezpieczeń dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych następującymi działaniami, które są istotne, gdy usługa nieatestacyjna jest świadczona klientowi badania, który później staje się JZP:
- Rekomendacja, aby klient badania zlecił innej firmie przegląd lub ponowne wykonanie kwestionowanej pracy w niezbędnym zakresie.
 - Zaangażowanie innej firmy, aby oceniła wyniki usługi nieatestacyjnej lub zaangażowanie innej firmy do ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w zakresie koniecznym dla tej firmy do przyjęcia odpowiedzialności za usługę.

Decyzje IESBA

82. IESBA jest zdania, że sugerowany „konflikt interesów” niekoniecznie zostałby uniknięty, gdyby firma audytorska zaangażowała profesjonalistę z innej firmy do przeglądu pracy wykonanej w ramach badania ze względu na możliwość istnienia relacji pomiędzy tym profesjonalistą a firmą. IESBA zauważyła również, że analogiczne rozwiązanie istnieje w ramach [standardów zarządzania jakością](#) IAASB, ponieważ firmy już teraz zatrudniają osoby z wewnątrz jako kontrolerów w celu przeprowadzenia obiektywnych przeglądów konkretnych zleceń badania dla celów zapewnienia jakości badania.
83. Ponadto ostateczne postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych opierają się na koncepcjach już ustanowionych w obowiązującym Kodeksie, który zawiera ulepszone postanowienia dotyczące zabezpieczeń. Finalizując swój projekt zabezpieczeń w 2017 r., IESBA szeroko analizowała adekwatność zabezpieczeń dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych w celu uwzględnienia obaw zainteresowanych stron dotyczących takiej adekwatności. Zmiany te zostały odzwierciedlone w obowiązującym Kodeksie, który wszedł w życie w czerwcu 2019 r. i obejmują:
- Jednoznaczne sformułowania wyjaśniające znaczenie właściwego stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu ustalenia, czy zabezpieczenie jest dostępne i może przeciwdziałać zagrożeniu dla niezależności. Nowy materiał wspomagający zastosowanie wyjaśnia, że w niektórych okolicznościach zabezpieczenia mogą nie być dostępne i że w niektórych sytuacjach zagrożenie dla niezależności może wymagać od firmy odrzucenia usług nieatestacyjnych lub zakończenia zlecenia badania.
 - Nowy opis zabezpieczeń, który wyjaśnia, że działanie jest zabezpieczeniem tylko wtedy, gdy jest skuteczne w zmniejszaniu zagrożenia do akceptowalnego poziomu.
 - Nowy materiał wspomagający zastosowanie wyjaśniający, że „odpowiedni kontroler” to osoba, która posiada (i) uprawnienia oraz (ii) wiedzę, umiejętności i doświadczenie

²⁶ IOSCO

pozwalające na obiektywny przegląd pracy²⁷ oraz że osoba ta może pochodzić z zewnątrz firmy lub być zatrudniona przez firmę.

84. IESBA doszła do wniosku, że usunięcie zabezpieczeń usług nieatestacyjnych nie byłoby w interesie publicznym. Zgodnie ze zmienionymi postanowieniami dotyczącymi świadczenia usług nieatestacyjnych:
- W przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego wprowadzenie zakazu świadczenia usług, w przypadku występowania zagrożenia autokontroli oraz dodatkowych ograniczeń w zakresie świadczenia usług nieatestacyjnych, które mogą stworzyć zagrożenie promowania interesów (np. w przypadku występowania w roli świadka), ograniczy rodzaje usług nieatestacyjnych, w odniesieniu do których firma może mieć prawo do stosowania zabezpieczeń w celu zmniejszenia zagrożeń dla niezależności do akceptowalnego poziomu.
 - W przypadku klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego IESBA ustaliła, że zabezpieczenia dotyczące usług nieatestacyjnych powinny zostać utrzymane, ponieważ odnoszą się one do rzeczywistych i postrzeganych zagrożeń dla niezależności. Ponadto ich wycofanie miałyby znaczące negatywne konsekwencje dla badań jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego (np. zwiększone koszty i dodatkowa złożoność, które mogą powstać w sytuacji, gdy firma audytorska jest zobowiązana do zaangażowania innej firmy w celu dokonania przeglądu wyniku badania usług nieatestacyjnych). Oceniając wpływ na interes publiczny, należy wziąć pod uwagę znaczenie gospodarcze umożliwienia wzrostu MŚP, a nie zwiększania ich obciążeń regulacyjnych.

D. Dokumentacja

85. Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych nie zawierał konkretnych propozycji dotyczących dokumentacji, ponieważ IESBA była zdania, że ogólne postanowienia dotyczące dokumentacji dla niezależności w [obecnym paragrafach od R400.60 do 400.60 A1](#) są wystarczające.

Uwagi respondentów

86. Kilku respondentów Projektu do dyskusji zasugerowało, że IESBA powinna przedstawić wytyczne wyjaśniające, czy, a jeśli tak, to w jaki sposób, firmy mają dokumentować zgodność z nowymi postanowieniami dotyczącymi świadczenia usług nieatestacyjnych, zwłaszcza w odniesieniu do przepisów dotyczących zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego oraz wymogu uzyskania zgody osób sprawujących nadzór przed świadczeniem usług nieatestacyjnych takim klientom.

Decyzja IESBA

87. Ostateczne postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych zawierają nowy

²⁷ Nowy rozdział 325, [Obiektywizm osoby przeprowadzającej przegląd jakości zlecenia oraz innych odpowiednich osób przeprowadzających przegląd](#) zawiera nowe wytyczne, które są istotne przy ocenie zagrożeń dla obiektywizmu odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu:

- Rola danej osoby i jej pozycja w hierarchii służbowej;
- Charakter relacji danej osoby z innymi osobami zaangażowanymi w zlecenie;
- Rodzaj i stopień złożoności zagadnień, które wymagały od danej osoby dokonania znaczącej subiektywnej oceny podczas jej uprzedniego zaangażowania w zlecenie.

materiał wspomagający zastosowanie, który ma pomóc firmom w dokumentowaniu wniosków dotyczących zgodności z postanowieniami Kodeksu dotyczącymi świadczenia usług nieatestacyjnych (zob. paragraf 600.27 A1). Materiał wspomagający zastosowanie uzupełnia postanowienia dotyczące dokumentacji zawarte w dotychczasowych przepisach R400.60 do 400.60 A1.

E. Zmiany konkretnych postanowień w podrozdziałach od 601 do 610

88. Wymagania i materiał wspomagający zastosowanie w zmianach do podrozdziałów 601 do 610 mają spójną strukturę oraz są zgodne z konwencjami redakcyjnymi poprawionego i przebudowanego Kodeksu. Respondenci Projektu do dyskusji dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych ogólnie poparli propozycje lepszego umiejscowienia postanowień w podrozdziałach oraz poprawki wprowadzone w celu: (i) podkreślenia potrzeby stosowania odpowiednich ogólnych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych przy stosowaniu postanowień podrozdziałów; (ii) lepszego opisu usług nieatestacyjnych objętych podrozdziałami; oraz (iii) rozszerzenia wytycznych dotyczących potencjalnych zagrożeń wynikających z każdej usługi nieatestacyjnej.
89. Zmiany w podrozdziałach opierają się na postanowieniach ogólnych zawartych w paragrafach 600.1 do 600.27 A1. IESBA unikała powielania materiału, z wyjątkiem nielicznych przypadków, gdzie uznała takie powtórzenie za konieczne dla zwiększenia jasności lub położenia nacisku. Przykłady sytuacji, w których materiał jest powtarzany, obejmują:
- Do paragrafów mówiących o czynnikach w ramach podrozdziałów dodano stwierdzenie przypominające czytelnikom, że zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli ma zastosowanie, jeśli zagrożenie autokontroli zostanie zidentyfikowane w odniesieniu do usługi nieatestacyjnej, która ma być świadczona na rzecz JZP (zob. paragrafy 603.3 A2, 604.12 A3, 604.22 A1, 607.4 A1 i 610.4 A1).
 - Wprowadzono poprawki do tekstu wprowadzającego paragrafy mówiące o czynnikach, aby wyjaśnić, kiedy czynniki są istotne dla: (i) identyfikacji i oceny zagrożeń dla niezależności; (ii) wyłącznie identyfikacji zagrożeń; lub (iii) wyłącznie oceny zagrożeń.
90. Poprawki redakcyjne i zmiany dostosowawcze zostały wprowadzone do postanowień w podrozdziałach od 601 do 610 w celu dostosowania ich do zmian wprowadzonych do ogólnych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych ujętych, odpowiednio, w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1. W związku z tym, uzasadnienie wielu istotnych zmian w podrozdziałach jest takie, jak wyjaśniono powyżej. Poniżej znajduje się podsumowanie pozostałych istotnych uwag zgłoszonych do proponowanych podrozdziałów w projekcie do dyskusji oraz zmian wprowadzonych w celu ich uwzględnienia.

Usługi rachunkowości i usługi księgowość - podrozdział 601

91. W projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych stwierdzono, że świadczenie usług rachunkowości i usług księgowych klientowi badania wywołuje zagrożenie autokontroli w przypadku, gdy wyniki usług będą miały wpływ na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię. Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych zawierał również propozycje, aby:
- (a) Uściślić, jakie usługi rachunkowości i usługi księgowość stanowią część procesu badania;
 - (b) Wycofać zwolnienie zawarte w [obecnym paragrafie R601.7](#), które umożliwiałoby firmom oraz firmom należącym do sieci świadczenie usług rachunkowości i usług księgowych oddziałom i jednostkom powiązanym klientów badania będących jednostkami zainteresowania

publicznego, z zastrzeżeniem spełnienia określonych warunków; oraz

- (c) Zakazać świadczenia pomocy technicznej w sprawach związanych z rachunkowością, takich jak rozwiązywanie problemów związanych z uzgadnianiem kont.

Uwagi respondentów

92. Respondenci zasadniczo poparli propozycje i przedstawili kilka sugestii redakcyjnych oraz uwag mających na celu ulepszenie proponowanego tekstu.

93. Respondenci co do zasady wyrazili poparcie dla propozycji usunięcia zwolnienia występującego w [obecnym paragrafie R601.7](#). Dodatkowo:

- (a) Nieliczni respondenci, którzy nie poparli propozycji, zwrócili uwagę, że zwolnienie dotyczy usług nieatestacyjnych, których wyniki są zbiorczo nieistotne.
- (b) Zasugerowano, aby Kodeks zawierał zwolnienie pozwalające firmom na sporządzanie niektórych ustawowych sprawozdań finansowych opartych na informacjach zatwierdzonych przez klienta, które nie są konsolidowane w ramach sprawozdań finansowych grupy kapitałowej JZP.

94. Kilku respondentów skomentowało termin „rutynowe lub automatyczne”. Niektórzy respondenci:

- Wyrazili obawy związane z podaniem „sporządzania sprawozdań finansowych na podstawie informacji zawartych w zatwierdzonym przez klienta zestawieniu obrotów i sald oraz sporządzania powiązanych informacji dodatkowych na podstawie zatwierdzonych przez klienta zapisów księgowych” jako przykładu usługi rachunkowości i usługi księgowej, która ma charakter rutynowy lub automatyczny. Wskazali, że sporządzenie sprawozdania finansowego i ujawnień zawsze wiąże się ze stosowaniem zawodowego osądu i dlatego w żadnym wypadku nie powinno być uznawane za „rutynowe lub automatyczne”.
- Zauważyli, że rutynowe lub automatyczne zadania mogą mieć zarówno charakter ręczny, jak i zautomatyzowany, a sama automatyzacja nie zmniejsza zidentyfikowanych zagrożeń dla niezależności związanych z tym zadaniem do akceptowalnego poziomu. Wskazano, że do określenia, czy zautomatyzowane zadanie jest rzeczywiście „rutynowe lub automatyczne” potrzebne są dodatkowe informacje na temat charakteru zadania. Na przykład zasugerowano, że firma może rozważyć, czy zadanie nie wymaga stosowania osądu lub wymaga go tylko w niewielkim stopniu, lub osąd ten opiera się na kryteriach zdefiniowanych przez klienta.
- Zauważono, że termin „rutynowe i automatyczne” nie jest stosowany w sposób spójny w praktyce i zasugerowano, aby IESBA rozważyła wyjaśnienie go w ramach Projektu dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych.

95. Wreszcie, niektórzy respondenci zastanawiali się, czy istnieją okoliczności, w których świadczenie doradztwa technicznego w kwestiach księgowych, w tym przekształcenie istniejącego sprawozdania finansowego z jednych ram sprawozdawczości finansowej na inne, byłoby dozwolone w ramach zmienionych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych.

Decyzje IESBA

96. W zmienionych przepisach dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych zachowano wiele z pierwotnych propozycji. Wprowadzono jednak kilka wyjaśnień w celu jeszcze większego wzmocnienia ograniczenia możliwości świadczenia usług rachunkowości i usług księgowych na rzecz klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego. W szczególności,

w odniesieniu do zagrożenia autokontroli w zakresie świadczenia usług rachunkowości i usług księgowych usunięto słowa „gdy wyniki usług będą miały wpływ na zapisy księgowe lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię” (zob. paragraf R601.6).

Zwolnienie z obowiązku sporządzania ustawowych sprawozdań finansowych dla jednostki powiązanej z JZP

97. W odpowiedzi na sugestie niektórych respondentów ostateczne postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych zawierają zwolnienie w celu rozwiązania konkretnych i praktycznych kwestii. Zwolnienie to pozwoli firmie lub firmie należącej do sieci na sporządzanie ustawowych sprawozdań finansowych dla niektórych jednostek powiązanych z klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli spełnione są następujące warunki (zob. paragraf R601.7):
- (a) wydane zostało sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego grupy kapitałowej jednostki zainteresowania publicznego;
 - (b) firma lub firma należąca do sieci nie przyjmuje odpowiedzialności zarządczej i stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności;
 - (c) firma lub firma należąca do sieci nie sporządza dokumentacji księgowej stanowiącej podstawę ustawowego sprawozdania finansowego jednostki powiązanej, a sprawozdanie finansowe opiera się na informacjach zatwierdzonych przez klienta; oraz
 - (d) ustawowe sprawozdanie finansowe jednostki powiązanej nie będzie podstawą sporządzenia przyszłego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej tej jednostki zainteresowania publicznego.
98. Zwolnienie ma na celu uwzględnienie sytuacji, w których klient badania będący jednostką zainteresowania publicznego posiada jednostki znajdujące się w różnych jurysdykcjach na całym świecie²⁸, a lokalny organ regulacyjny wymaga sporządzania sprawozdań finansowych zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami. W takich sytuacjach podstawa rachunkowości w tej lokalnej jurysdykcji różni się zazwyczaj od podstawy rachunkowości w jurysdykcji, w której klient badania będący jednostką zainteresowania publicznego złożył swoje zbadane skonsolidowane sprawozdanie finansowe. IESBA postanowiła zaproponować zwolnienie pozwalające firmie lub firmie należącej do sieci na pomoc takim jednostkom w sporządzaniu lokalnych ustawowych sprawozdań finansowych, pod warunkiem spełnienia wszystkich rygorystycznych kryteriów.
99. IESBA ustaliła, że sporządzanie ustawowych sprawozdań finansowych zgodnie ze zwolnieniem zawartym w paragrafie R601.7 nie stanowiłoby obowiązku zarządczego, ponieważ przy sporządzaniu tych ustawowych sprawozdań finansowych firma byłaby zobowiązana do wykorzystania zatwierdzonych przez klienta i przygotowanych przez klienta zapisów księgowych.

Wyjaśnienia sformułowania „rutynowe lub automatyczne”

²⁸ W szczególności zwolnienie zawarte w paragrafie R601.7 pozwala na przyjęcie przez Kodeks podejścia podobnego do wymogów amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (SEC) dotyczących niezależności, które zawierają analogiczny wyjątek od Zasady 2-01 Regulacji S-X amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (SEC) [Rule 2-01 of Regulation S-X, SEC Release \(2003\) - Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence](#). Wyjątek ten pozwala na sporządzanie ustawowych sprawozdań finansowych powiązanych spółek zagranicznych, o ile niezależność księgowego nie jest naruszona, a sprawozdania te nie stanowią podstawy sprawozdań finansowych składanych w SEC.

100. IESBA zgadza się z respondentami, którzy podkreślili znaczenie stosowania zawodowego osądu przy identyfikacji i ocenie poziomu zagrożeń dla niezależności powstałych w przypadku, gdy zadanie jest wykonywane w sposób ręczny w porównaniu z automatycznym. Rozdział 120 zawiera postanowienia, które mają pomóc w stosowaniu zawodowego osądu przy stosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych. Postanowienia te wyjaśniają znaczenie zrozumienia faktów i okoliczności, które w tym kontekście obejmowałyby charakter zadania.
101. Opierając się na tym założeniu, IESBA dopracowała swoje pierwotne propozycje poprzez uwzględnienie niektórych sugestii respondentów w celu lepszego wyjaśnienia pojęcia „rutynowych lub automatycznych” usług rachunkowości i usług księgowych. Zmieniony materiał wspomagający zastosowanie w paragrafie 601.5 A1 wyjaśnia, że usługi rachunkowości i usługi księgowe, które są rutynowe lub automatyczne:
- (a) obejmują informacje, dane lub materiały, w odniesieniu do których klient dokonał wszelkich osądów i podjął wszelkie decyzje, jakie mogą być konieczne; oraz
 - (b) wymagają zastosowania zawodowego osądu w niewielkim zakresie lub wcale.
102. Finalizując Projekt dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych, IESBA rozważyła:
- Czy dodanie zmienionego materiału wspomagającego zastosowanie dla sformułowania „rutynowe lub automatyczne” było właściwe. W szczególności zauważono, że każdy z rodzajów usług nieatestacyjnych objętych podrozdziałami od 601 do 610 może mieć charakter rutynowy lub automatyczny.
 - Czy dodać wytyczne, aby pomóc firmom lepiej zidentyfikować i ocenić zagrożenia dla niezależności, które mogą powstać, gdy firma audytorska lub członek jej sieci odgrywa rolę w projektowaniu lub rozwijaniu technologii wykorzystywanej do automatyzacji zadania.
103. IESBA stwierdziła, że rozważenie powyższych kwestii oraz innych sugestii związanych z dalszą aktualizacją postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych w odniesieniu do technologii powinno zostać podjęte w dłuższej perspektywie czasowej w ramach Projektu IESBA dotyczącego technologii. W krótszej perspektywie czasowej IESBA zbada zalety opracowania lub zlecenia opracowania „wytycznych poza Kodeksem” w formie publikacji pracowników i innych niewiążących materiałów. Celem takich niewiążących materiałów będzie podkreślenie ważnych względów związanych z technologią, które mogą być istotne przy stosowaniu zmienionych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych.

Pomoc klientom badania, w tym przekształcanie sprawozdań finansowych na inne ramowe zasady rachunkowości

104. Jak omówiono powyżej, zmiany w części ogólnej postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych obejmują materiał wspomagający zastosowanie odnoszący się do faktu, że udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientowi badania mogą wywołać zagrożenie autokontroli oraz że w przypadku klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego taka pomoc jest zabroniona (zob. paragraf 600.11 A1).
105. Jednakże ostateczne postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych zawierają zwolnienie z zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do informacji lub spraw powstałych w trakcie badania (zob. paragraf R600.17). Zawierają one również nowy materiał wspomagający zastosowanie z przykładami dopuszczalnych działań, w tym doradztwa w zakresie standardów lub polityk rachunkowości i sprawozdawczości finansowej oraz ujawnień w sprawozdaniu finansowym, a także omówienie sposobów rozwiązywania problemów z uzgodnieniem kont.

Usługi związane z wyceną - podrozdział 603

106. Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych zawierał propozycję, aby firmy oraz firmy należące do sieci rozważyły „zakres, w jakim metodologia wyceny jest poparta przepisami prawa lub regulacjami, inną wcześniejszą lub ustaloną praktyką” jako czynnik przy ocenie zagrożenia wywołanego świadczeniem usługi wyceny. Chociaż niektórzy respondenci kwestionowali, czy jest to odpowiedni czynnik, IESBA uważa, że jest to ważny czynnik przy ocenie poziomu zagrożenia. Ponieważ większość respondentów poparła dodanie tego czynnika, IESBA postanowiła go zachować.

Inne uwagi respondentów

107. Kilku respondentów wskazało, że świadczenie usług wyceny jest podobne do świadczenia usług rachunkowości i usług księgowych w tym sensie, że ich wyniki mogą bezpośrednio wpływać na zapisy księgowe klienta badania. Respondenci ci zasugerowali, aby IESBA rozważyła wprowadzenie całkowitego zakazu świadczenia usług wyceny w przypadku występowania zagrożenia autokontroli, podobnie jak w przypadku proponowanego podejścia do usług rachunkowości i usług księgowych.

Decyzja IESBA

108. IESBA ustaliła, że istnieją przypadki prostych wycen na mocy przepisów prawa lub regulacji, innych precedensów lub ustalonej praktyki, które nie stwarzają zagrożenia autokontroli. IESBA nie przyjęła zatem przedstawionej sugestii.

Usługi podatkowe - podrozdział 604

109. Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych zawierał:

- Nowy ogólny zakaz świadczenia usługi podatkowej lub rekomendowania transakcji, jeżeli usługa lub transakcja dotyczą marketingu, planowania lub opiniowania na korzyść rozwiązania podatkowego, które było pierwotnie rekomendowane przez firmę lub firmę należącą do sieci w sytuacji, gdy istotnym celem rozwiązania podatkowego jest unikanie opodatkowania, chyba że rozwiązanie to ma podstawę we właściwych przepisach prawa i regulacjach podatkowych, *które prawdopodobnie będą miały pierwszeństwo* [podkreślenie dodane].²⁹
- Nowy materiał wspomagający zastosowanie określający konkretne okoliczności, w których świadczenie usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego nie będzie stwarzało zagrożenia autokontroli.³⁰

²⁹ Proponowany wymóg został zaczerpnięty z [amerykańskiej Zasady 3522 PCAOB](#). IESBA zastąpiła frazę PCAOB „...rozwiązanie jest co najmniej bardziej prawdopodobne niż nie, aby mogło być dopuszczalne w świetle obowiązujących przepisów podatkowych...” frazą „...rozwiązanie to ma podstawę we właściwych przepisach prawa i regulacjach podatkowych, które prawdopodobnie będą miały pierwszeństwo”.

³⁰ W projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych stwierdzono, że „świadczenie usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego nie będzie stwarzało zagrożenia autokontroli, jeżeli usługi te:

- a) są poparte przez organ podatkowy lub inny precedens;
- b) opierają się na ustalonej praktyce (czyli praktyce, która jest powszechnie stosowana i nie została zakwestionowana przez właściwy organ podatkowy); lub
- c) mają podstawę w prawie podatkowym, które prawdopodobnie będzie miało pierwszeństwo;

Uwagi respondentów

110. Respondenci zasadniczo poparli proponowane zmiany w części Kodeksu dotyczącej usług podatkowych. Jednakże wielu respondentów skomentowało użycie terminu „prawdopodobnie będzie miało pierwszeństwo”, zauważając, że ich zdaniem jest on subiektywny i niejasny. Respondenci ci sugerowali:
- Zastąpienie tego terminu terminem „bardziej prawdopodobne niż nie” ze względu na jego zastosowanie w literaturze z zakresu rachunkowości oraz w analogicznej Zasadzie PCAOB 3522.
 - Doprecyzowanie znaczenia progu „prawdopodobnie będzie miało pierwszeństwo”. Respondenci ci zauważyli, że znaczenie progu „bardziej prawdopodobne niż nie” jest określone i ogólnie dobrze rozumiane w praktyce, ponieważ jest stosowane w amerykańskim prawie podatkowym i w standardach Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB).
 - Ograniczenie postanowienia do JZP. Istniała obawa, że klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego mogą nie mieć dostępu do zasobów, którymi dysponują JZP, oraz że w interesie publicznym leży umożliwienie jednostkom niebędącym JZP elastycznego zwracania się do swojego audytora w celu uzyskania porad i zaleceń podatkowych i innych.
 - Uważali, że termin „unikanie opodatkowania” jest niejasny i niejednoznaczny. Wskazali, że nie ma globalnie akceptowanej definicji i zastanawiali się, czy kwestia unikania opodatkowania może być najlepiej rozwiązana na poziomie jurysdykcji przez organy regulacyjne, zawodowe organizacje księgowo, krajowe instytucje ustanawiające standardy, czy jako część [inicjatywy IESBA dotyczącej planowania podatkowego i innych usług powiązanych](#).

Decyzje IESBA

„Prawdopodobnie będzie miało pierwszeństwo” *versus* „bardziej prawdopodobne niż nie”

111. IESBA rozważyła poglądy wyrażone przez respondentów co do względnych zalet terminów „bardziej prawdopodobne niż nie” i „prawdopodobnie będzie miało pierwszeństwo”. IESBA zwróciła się o dodatkowy wkład do interesariuszy, w tym niektórych regulatorów oraz Forum Firm i ostatecznie ustaliła, że termin „prawdopodobnie będzie miało pierwszeństwo” powinien zostać zachowany. Ponadto dokonano dalszych wyjaśnień w przepisach dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych, aby zapewnić, że próg, który ma być przestrzegany, jest odpowiednio solidny. Zmienione postanowienia stanowią: „...chyba że firma jest pewna, że proponowane rozwiązanie ma podstawę we właściwych przepisach prawa i regulacjach podatkowych, które prawdopodobnie będą miały pierwszeństwo” (zob. paragrafy R604.4, 604.4 A1 i 604.12 A2).
112. IESBA jest zdania, że jej podejście pomaga zachować istniejący język, który jest już dobrze rozumiany na poziomie globalnym, a zatem możliwy do przetłumaczenia. IESBA zauważyła, że PIOB wyraziła pogląd, że termin „bardziej prawdopodobne niż nie” jest postrzegany jako zbyt niski próg. Włączenie słów „jest pewna” ma na celu wyjaśnienie oczekiwań IESBA bez używania pojęć fachowych, które mogą być dobrze rozumiane w niektórych jurysdykcjach, ale niejasne w innych.
113. IESBA przewiduje że firma może zdecydować się na udokumentowanie (w sytuacjach, które nie są oczywiste) czynników branych pod uwagę przy określaniu jej pewności, że proponowane rozwiązanie ma podstawę w obowiązującym prawie podatkowym i regulacjach, które prawdopodobnie będą miały pierwszeństwo.

Zakres ogólnego zakazu świadczenia usług podatkowych

114. IESBA ustaliła, że zmienione postanowienia zapewniają wystarczającą elastyczność klientom badania niebędącym jednostkami zainteresowania publicznego. W odniesieniu do ogólnego zakazu świadczenia usług podatkowych IESBA potwierdziła i wyjaśniła swoje stanowisko. Mówiąc wprost, nowy wymóg zakazuje świadczenia usług lub transakcji podatkowych wiążących się z „promowaniem”³¹ określonego rozwiązania podatkowego lub transakcji, które firma pierwotnie opracowała, a których istotnym celem jest unikanie opodatkowania.

115. Zakaz nie ma na celu:

- Wprowadzenia całkowitego zakazu świadczenia wszystkich usług podatkowych.
- Odniesienia się do szerszej debaty publicznej na temat świadczenia usług doradztwa podatkowego, bądź opracowywania rozwiązań podatkowych lub transakcji podatkowych w celu minimalizacji podatku. Kwestia ta jest rozważana w ramach inicjatywy IESBA dotyczącej planowania podatkowego i usług powiązanych.

Stosowanie terminu „unikanie opodatkowania”

116. Termin „unikanie opodatkowania” wydaje się być powszechnie stosowany i dobrze rozumiany w standardach zawodowych (np. termin ten jest obecnie stosowany w Zasadzie PCAOB 3522). IESBA jest zdania, że lokalne organy regulacyjne, zawodowe organizacje księgowo i krajowe instytucje ustanawiające standardy mogą dostarczyć dodatkowe wskazówki oparte na lokalnych przepisach prawa podatkowego lub regulacjach, aby pomóc w wyjaśnieniu wątpliwości związanych z potencjalnym niezrozumieniem i niespójnym stosowaniem tego terminu. Termin ten został zatem zachowany w ostatecznych postanowieniach dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych.

Porady podatkowe zależne od sposobu ujęcia księgowego

117. IESBA rozważyła sugestie respondentów, że zakaz w paragrafie R604.13 (i R610.6) powinien ograniczać się do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego i nie powinien być rozszerzany na klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego. Ostatecznie IESBA doszła do wniosku, że zakaz powinien dotyczyć wszystkich klientów badania, ponieważ byłoby niewłaściwe, aby firma ułatwiała sobie doradztwo podatkowe poprzez akceptację sposobu ujęcia księgowego, z którego nie jest zadowolona.

Usługi audytu wewnętrznego - podrozdział 605

118. Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych zawiera propozycję zastąpienia istniejącego sformułowania „...najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla...” sformułowaniem „...podlegającą osobom sprawującym nadzór...”, aby podkreślić, jakiego rodzaju osobę klient może wyznaczyć do odpowiedzialności za działania wykonywane w ramach audytu wewnętrznego oraz potwierdzić, kto ponosi odpowiedzialność za zaprojektowanie, wdrożenie, monitorowanie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej.

Uwagi respondentów

119. Jeden z respondentów zaproponował, aby IESBA rozważyła dodanie w podrozdziale 605 odniesienia do definicji audytu wewnętrznego opracowanej przez Instytut Audytorów

³¹ W paragrafie R604.4 nie użyto terminu „promowanie”. Paragraf ten mówi: „marketingu, planowania lub opiniowania na korzyść rozwiązania podatkowego, które było pierwotnie rekomendowane... przez firmę lub firmę należącą do sieci”.

Wewnętrznych (IIA)³².

120. Wyrażono również pogląd, że należy unikać dotychczasowego sformułowania „najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla” ze względu na rzeczywiste i postrzegane ryzyko braku obiektywizmu/niezależności kierownictwa wyższego szczebla w stosunku do funkcji audytu wewnętrznego. Zaproponowano, aby termin ten zastąpić sformułowaniem „osoba niezależna od kierownictwa wyższego szczebla”.

Decyzje IESBA

121. Zachowano dotychczasowy, funkcjonujący od dawna opis usług audytu wewnętrznego. Dobrze znanym jest fakt, że zakres i cele działania audytu wewnętrznego różnią się znacznie i zależą od wielkości i struktury jednostki, a także wymogów osób sprawujących nadzór oraz potrzeb i oczekiwań kierownictwa. Zostało to odzwierciedlone w opisie usług audytu wewnętrznego zawartym w Kodeksie (zob. paragraf 605.2 A1). IESBA jest zdania, że to do osób sprawujących nadzór i kierownictwa jednostki będzie należała decyzja i zapewnienie zgodności z koncepcjami zawartymi w definicji audytu wewnętrznego IIA przy projektowaniu planu audytu wewnętrznego.
122. IESBA zachowała brzmienie z Projektu do dyskusji dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych, unikając tym samym użycia sformułowania „najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla” (zob. paragraf R605.3).

Usługi z zakresu systemów technologii informacyjnej – podrozdział 606

Uwagi respondentów

123. Dwóch respondentów z grupy organów regulacyjnych zakwestionowało stosowność słowa „nieznaczące”, które zostało użyte w proponowanym podrozdziale 606 Projektu do dyskusji w celu opisanego prognozy dopuszczalności usług nieatestacyjnych obejmującego dostosowanie dostępnego na rynku oprogramowania księgowego lub oprogramowania do sprawozdawczości finansowej, które nie zostało opracowane przez firmę lub firmę należącą do sieci.

Decyzja IESBA

124. Termin „nieznaczące”, który jest używany w całym Kodeksie, został zachowany. IESBA rozważała, czy dodać nowy materiał wspomagający zastosowanie w celu wyjaśnienia zamierzonego znaczenia terminu „nieznaczące” w kontekście świadczenia usługi nieatestacyjnej, która obejmuje dostosowanie gotowego oprogramowania księgowego lub oprogramowania do sprawozdawczości finansowej. Rozważała również, czy należy jeszcze bardziej zawęzić okoliczności, w których firma lub firma należącą do sieci może świadczyć usługi z zakresu systemów informatycznych związane z wdrażaniem gotowego oprogramowania księgowego lub do sprawozdawczości finansowej.
125. Ponieważ rozważania te obejmują również rozważania na temat innowacji technologicznych, IESBA uznała, że właściwe będzie zajęcie się nimi w trakcie realizacji Projektu dotyczącego technologii.

Usługi pomocnicze w sprawach sądowych - podrozdział 607

126. Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych zawierał nowe postanowienia

³² IIA definiuje audyt wewnętrzny jako „niezależne, obiektywne działania poświadczające i doradcze, których celem jest dodanie wartości i poprawa funkcjonowania organizacji. Pomaga on organizacji osiągnąć jej cele poprzez wprowadzenie systematycznego, zdyscyplinowanego podejścia do oceny i poprawy efektywności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i zarządzania”.

odnoszące się do występowania w charakterze biegłego sądowego, w tym wymóg zabraniający firmie lub firmie należącej do sieci występowania w charakterze biegłego sądowego w sporze dotyczącym klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, chyba że dana osoba zostanie powołana przez sąd lub trybunał. W projekcie do dyskusji uwzględniono również zmianę polegającą na wyraźnym włączeniu „usług kryminalistycznych lub dochodzeniowych” do ogólnego opisu usług wsparcia w postępowaniu sądowym. Ponadto usunięto słowo „publiczny” przed słowami „sąd” i „trybunał”, starając się lepiej uwzględnić fakt, że zagrożenie promowania interesów pojawia się niezależnie od tego, czy spór jest rozpatrywany na forum prywatnym, czy publicznym.

Uwagi respondentów

127. Kilku respondentów zasugerowało, aby IESBA rozważyła dodanie wyjątku pozwalającego na zaangażowanie firmy, firmy należącej do sieci lub osoby w ramach firmy lub firmy należącej do sieci do doradztwa lub występowania w charakterze biegłego sądowego w związku z pozwem zbiorowym. Jako przykład, respondenci wskazali na podejście przyjęte w [odpowiednich wytycznych interpretacyjnych AICPA](#).
128. Kilku respondentów nie zgodziło się z wyjątkiem umożliwiającym firmie występowanie w charakterze biegłego sądowego w sprawie dotyczącej klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, nawet jeśli został on powołany przez trybunał lub sąd. Respondenci ci nie byli zdania, że zagrożenie promowania interesów zostałyby wyeliminowane, nawet gdyby dana firma lub osoba została wyznaczona przez trybunał lub sąd.

Decyzje IESBA

Występowanie w charakterze biegłego sądowego

129. Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych zapewniają większą jasność co do okoliczności, w których firma może występować w charakterze biegłego.
130. Zasadniczo w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego występowanie w charakterze biegłego sądowego jest zabronione. W odpowiedzi na uwagi respondentów w ostatecznych postanowieniach podano przykłady okoliczności, w których zagrożenie promowania interesów powstające przy występowaniu w charakterze biegłego sądowego w imieniu klienta badania jest na dopuszczalnym poziomie. Obejmują one (zobacz paragraf 607.7 A3) przypadki, w których:
- (a) firma lub firma należąca do sieci zostaje powołana przez trybunał lub sąd do występowania w charakterze biegłego sądowego w sprawie dotyczącej klienta; lub
 - (b) firma lub firma należąca do sieci zostaje zaangażowana do doradztwa lub występowania w charakterze biegłego sądowego w związku z powództwem zbiorowym (lub równoważnym powództwem reprezentującym grupę), pod warunkiem, że:
 - (i) klienci badania firmy stanowią mniej niż 20% członków grupy (liczbowo i wartościowo);
 - (ii) żaden klient badania nie został wyznaczony do kierowania grupą; oraz
 - (iii) żaden klient badania nie został upoważniony przez grupę do określenia charakteru i zakresu usług, które mają być świadczone przez firmę lub warunków, na jakich takie usługi mają być świadczone.
131. IESBA rozważyła, czy właściwe jest włączenie do Kodeksu opartego na ogólnych zasadach ścisłego progu, który może prowadzić do skutków, które niektórzy mogą uznać za niewłaściwe.

Hipotetycznym przykładem jest sytuacja, w której próg 20% zostaje przekroczony, co skutkuje zakazem działania w związku z pozwem zbiorowym, mimo że klienci badania będący jednostką zainteresowania publicznego stanowili zaledwie 1% całego progu.

132. IESBA jest zdania, że potencjalny rezultat hipotetycznej sytuacji opisanej powyżej jest konsekwencją posiadania stałego progu, który teoretycznie stanowi punkt, w którym zagrożenie dla niezależności staje się nie do przyjęcia i nie można zastosować zabezpieczeń.

Powołanie przez sąd

133. Gdy firma jest powołana przez sąd lub trybunał do występowania w charakterze biegłego sądowego w sprawie dotyczącej klienta badania, świadek jest zobowiązany wobec „sądu”, a nie wobec klienta badania. Dlatego IESBA utrzymała podejście przedstawione w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych (zob. paragraf 607.7 A3(a)).

Usługi prawne - podrozdział 608

134. Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych zawiera poprawki wyjaśniające postanowienia zawarte w podrozdziale, które dotyczą udzielania porad prawnych, działania jako główny doradca oraz działania w roli przedstawiciela prawnego. Ostateczne postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych zachowują te poprawki.
135. Dodatkowo, ostateczne postanowienia zawierają nowy materiał wspomagający zastosowanie w celu odniesienia się do ryzyka, że „prowadzenie negocjacji w imieniu klienta badania może stworzyć zagrożenie promowania interesów lub może skutkować przyjęciem przez firmę lub firmę należącą do sieci odpowiedzialności zarządczej” (zobacz paragraf 608.5 A3).

Usługi rekrutacyjne - podrozdział 609

136. Chociaż Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych nie zawierał istotnych zmian do podrozdziału 609, niektórzy respondenci zasugerowali, aby IESBA rozważyła dalsze zaostrożenie ograniczeń dotyczących świadczenia usług rekrutacyjnych. W efekcie zmiany do obowiązującego Kodeksu zabraniają, w odniesieniu do powołania osoby do roli dyrektora lub członka kierownictwa klienta badania lub członka kierownictwa wyższego szczebla na stanowisku umożliwiającym wywieranie wpływu (zob. paragraf R609.6):

- (a) rekomendowania powołania konkretnej osoby do pełnienia danej funkcji; oraz
- (b) doradztwa w kwestii warunków zatrudnienia, wynagrodzenia lub innych świadczeń konkretnego kandydata.

Drugi z punktów koncentruje się na udzielaniu porad w odniesieniu do ustaleń dotyczących zatrudnienia konkretnego kandydata. Nie wyklucza on dostarczania ogólnych informacji, które mogą pomóc klientom w określeniu ustaleń, które zostaną zaoferowane.

137. IESBA doszła do wniosku, że usługi te stwarzają zagrożenia dla niezależności, których nie można wyeliminować lub zmniejszyć do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń. W związku z tym są one zakazane dla wszystkich klientów badania.

Usługi z zakresu finansów przedsiębiorstwa - podrozdział 610

138. W odpowiedzi na opinie respondentów wprowadzono następujące zmiany do podrozdziału 610:
- Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych nie obejmują „przeprowadzania przeglądów typu „due diligence” w odniesieniu do potencjalnych transakcji przejęć i zbycia” w paragrafie 610.2 A1.

- Wprowadzono wyjaśnienia dotyczące zakazu świadczenia usług w zakresie finansów przedsiębiorstwa, które obejmują promowanie, obrót lub gwarantowanie emisji akcji, instrumentów dłużnych lub innych instrumentów finansowych emitowanych przez klienta badania (zob. paragraf R610.5). Zmienione postanowienia wyraźnie przewidują, że zakaz dotyczy świadczenia usług doradztwa w zakresie inwestowania w takie akcje, instrumenty dłużne lub inne instrumenty finansowe.
- Zmienione postanowienia likwidują konieczność analizowania przez firmy przy ocenie zagrożeń dla niezależności, „...czy skuteczność porady z zakresu finansów przedsiębiorstwa 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” (zobacz paragraf 610.4 A1). Wynika to z faktu, że świadczenie usług w zakresie finansów przedsiębiorstwa w takich okolicznościach jest zabronione przez paragraf R610.6 ze względu na zagrożenie autokontroli.

IV. Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów

139. Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych zawierają zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów do rozdziałów 400, 900 i 950 Kodeksu. Z wyjątkiem najbardziej istotnych kwestii omówionych poniżej, ostateczne zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów zostały zaktualizowane w celu odzwierciedlenia sugestii respondentów dotyczących kwestii redakcyjnych oraz innych zmian, które IESBA uznała za konieczne w celu dostosowania obowiązującego Kodeksu do ostatecznych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych.
140. W ostatecznych postanowieniach dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych zachowano zmiany, które zostały wprowadzone w celu przeniesienia postanowień odnoszących się do przyjęcia obowiązków zarządczych z rozdziału 600 do rozdziału 400. Zmiany te zapewniają, że zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych u klienta badania ma zastosowanie ogólnie w całym MSN, a nie tylko w przypadku świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi badania. Podobne zmiany zostały wprowadzone do odpowiednich postanowień zawartych w rozdziałach 950 i 900.
141. Pomimo nieuwzględnienia go w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych, rozdział 525 „Tymczasowe oddelegowanie personelu” odzwierciedla wyjaśnienia dotyczące obecnego zakazu oddelegowywania personelu firmy do klienta badania (zob. paragraf 525.4).

A. Kwestie mające zastosowanie do rozdziału 400

Okres, podczas którego wymagana jest niezależność

142. W świetle zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli Projekt do dyskusji dotyczący świadczenia usług nieatestacyjnych zawierał zmiany zakazujące firmie przyjęcia nominacji do funkcji audytora JZP, na rzecz której firma lub firma należąca do sieci świadczyła usługę nieatestacyjną przed taką nominacją, co stworzyłoby zagrożenie autokontroli, chyba że zaprzestano świadczenia takiej usługi nieatestacyjnej i spełniono inne określone warunki.

Uwagi respondentów

143. Respondenci co do zasady wyrazili poparcie dla proponowanych zmian, ale niektórzy z nich:
- Zakwestionowali praktyczną wykonalność każdorazowego angażowania podmiotu

zewnętrznego do wzięcia odpowiedzialności za zlecenie usług nieatestacyjnych.

- Zauważyli, że określone usługi świadczone w poprzednim roku zawsze będą miały ujemny wpływ na zdolność firmy audytorskiej do przyjęcia zlecenia (np. projektowanie lub wdrażanie procedur kontroli wewnętrznej lub zarządzania ryzykiem, lub systemu informatycznego w zakresie finansów) oraz że firma powinna być zobowiązana do przeprowadzenia oceny zagrożeń i tego, czy są one możliwe do zaakceptowania przez obiektywną, racjonalną i dobrze poinformowaną stronę trzecią.
- Zasugerowali, że propozycja byłaby bardziej precyzyjna, gdyby została podzielona na dwie części: (i) usługi nieatestacyjne świadczone w tym samym okresie, w którym przeprowadzane jest badanie oraz (ii) usługi nieatestacyjne świadczone w poprzednich latach i w przypadku, gdy inna firma przeprowadzała badanie tych lat obrotowych.

Decyzje IESBA

144. Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych uwzględniają uwagi szeregu respondentów, którzy przedstawili uwagi oraz sugestie redakcyjne w celu poprawienia ulepszenia tekstu dokumentu. Kluczowe zmiany obejmują:

- Dla wszystkich klientów badania
 - Przebudowanie postanowień w paragrafach od R400.31 do 400.31 A4.
 - Nowy materiał wspomagający zastosowanie służący podkreśleniu potrzeby rozważenia przy przeprowadzaniu oceny zagrożeń, czy wyniki wykonanej usługi nieatestacyjnej mogą stać się częścią lub wpływać na dokumentację księgową, kontrolę wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię, (zobacz paragraf 400.31 A2).
 - Nowy materiał wspomagający zastosowanie wyjaśniający, że zagrożenie dla niezależności wywołane przez świadczenie przez firmę lub firmę należącą do sieci usług nieatestacyjnych przed okresem badania lub przed okresem objętym sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyrazi opinię, jest wyeliminowane lub ograniczone do akceptowalnego poziomu, jeżeli wyniki takiej usługi nieatestacyjnej zostały wykorzystane lub wdrożone w okresie badanym przez inną firmę (zobacz paragraf 400.31 A4).
- Dla klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego
 - Paragraf R400.32 zabrania firmie przyjmowania nominacji na audytora JZP, na rzecz której firma lub firma należąca do sieci świadczyła usługę nieatestacyjną przed taką nominacją, co może wywołać zagrożenie autokontroli, chyba że spełnione są następujące warunki:
 - (a) świadczenie takiej usługi nieatestacyjnej ustanie przed rozpoczęciem okresu badania;
 - (b) firma podejmie działania w celu przeciwdziałania zagrożeniom dla niezależności; oraz
 - (c) firma ustali, że w opinii racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej wszelkie zagrożenia dla niezależności zostały lub zostaną wyeliminowane lub ograniczone do akceptowalnego poziomu.
 - Nowy materiał wspomagający zastosowanie w paragrafie 400.32 A1 zawiera przykłady działań, które mogą być uznane przez racjonalną i dobrze poinformowaną

stronę trzecią za eliminujące lub ograniczające do akceptowalnego poziomu wszelkie zagrożenia dla niezależności wynikające ze świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz JZP przed powołaniem jej na audytora tej jednostki. Ten nowy materiał wspomagający zastosowanie ma na celu rozwiązanie praktycznych problemów, które mogą powstać w związku z koniecznością zaangażowania niezależnego kontrolera do przeprowadzenia przeglądu.

B. Kwestie mające zastosowanie do rozdziału 950

145. IESBA zachowała spójność między postanowieniami dotyczącymi świadczenia usług nieatestacyjnych, które mają zastosowanie do zleceń badania i przeglądu w rozdziale 600, a tymi, które mają zastosowanie do zleceń atestacyjnych innych niż badania i przeglądy w rozdziale 950. Jak zauważono w rozdziale I powyżej, zmiany w rozdziale 950 dotyczą zmienionej Części 4B, która została wydana w styczniu 2020 r. Data wejścia w życie zmian dotyczących usług nieatestacyjnych w zmienionej Części 4B została określona w rozdziale V poniżej.
146. Z wyjątkiem propozycji przeniesienia postanowień dotyczących przyjmowania obowiązków zarządczych u klienta badania z rozdziału 950 do 900, jedyną istotną zmianą w rozdziale 950 wynikającą z nowelizacji innych postanowień jest wyjaśnienie okoliczności, w których oczekiwania opinii publicznej co do niezależności firmy są zwiększone w związku z podjęciem się zlecenia poświadczającego na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego (zob. paragraf 950.11 A1).

Uwagi respondentów

147. Chociaż większość respondentów wyraziła poparcie dla proponowanych zmian w rozdziale 950, zgłoszono kilka uwag, w tym następujące:
- Z jednej strony, niektórzy respondenci zasugerowali, aby IESBA rozważyła rozszerzenie postanowień mających zastosowanie, gdy firmy świadczą usługę nieatestacyjną klientowi zlecenia atestacyjnego będącemu jednostką zainteresowania publicznego. Z drugiej strony, inny respondent nie zgodził się, że właściwe byłoby rozważanie świadczenia usługi atestacyjnej na rzecz JZP w szerszym kontekście interesu publicznego.
 - Wyrażono obawy, że ujawnienie informacji o występowaniu zagrożenia autokontroli może zdezorientować zamierzonych użytkowników i spowodować niepotrzebne pytania dotyczące niezależności firmy i ważności raportu poświadczającego.

Decyzje IESBA

148. IESBA potwierdziła podejście przyjęte w projekcie do dyskusji dotyczącym świadczenia usług nieatestacyjnych i zachowała nowy materiał wspomagający zastosowanie, który wyjaśnia oczekiwania co do niezależności firmy w związku z realizacją zlecenia atestacyjnego dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego. Aby zwiększyć przejrzystość materiału wspomagającego zastosowanie dotyczącego ujawniania zagrożenia autokontroli oraz ograniczyć ryzyko nieporozumienia, IESBA zmieniła paragraf 950.11 A2, aby wskazać, na rzecz kogo należy dokonać ujawnienia (np. stronie angażującej firmę lub osobom sprawującym nadzór).

V. Data wejścia w życie i postanowienia przejściowe

149. Niektórzy respondenci Projektu do dyskusji wnioskowali o pozostawienie pewnego okresu stabilizacji, w szczególności zważywszy na fakt zmienionych ostatnio ramowych założeń koncepcyjnych, po wejściu w życie zmienionego i przebudowanego Kodeksu w czerwcu 2019 r.
150. Jak wyjaśniono w sekcji II niniejszego dokumentu, respondenci z różnych grup interesariuszy

zasugerowali, aby IESBA ponownie rozważyła swój plan prac, a w szczególności harmonogram Projektu dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych, z wielu powodów, w tym:

- Projekt dotyczący JZP i wynikająca z niego niepewność co do podmiotów, do których będą miały zastosowanie postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych;
- Skala i tempo zmian w Kodeksie w ostatnich latach;
- Skutki pandemii COVID-19; oraz
- Korzyści wynikające z poczekania na wynik Projektu dotyczącego technologii.

Decyzje IESBA

151. Określając datę wejścia w życie zmienionych przepisów dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych, IESBA zasięgnęła porady CAG i przeprowadziła dalsze rozmowy z zainteresowanymi stronami, w tym organami regulacyjnymi, organami nadzoru nad audytem, krajowymi instytucjami ustanawiającymi standardy i firmami. IESBA starała się zrównoważyć (i) korzyści dla interesu publicznego wynikające ze wzmocnienia MSN zmianami wynikającymi z Projektów dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń, które mają wejść w życie tak szybko, jak to możliwe, oraz (ii) potrzebę zapewnienia wystarczającego okresu, aby umożliwić promowanie świadomości na temat zmian oraz przyjęcie i wdrożenie postanowień na poziomie firm i jurysdykcji. W związku z tym IESBA zobowiązała się do podjęcia różnych inicjatyw w celu promowania takich działań na rzecz podnoszenia świadomości i wprowadzania nowych postanowień.
152. Przystępując do realizacji Projektów dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych, wynagrodzeń i JZP, IESBA uznała zalety koordynacji dat wejścia w życie zmian wynikających z tych trzech projektów oraz zapewnienia odpowiedniego okresu przejściowego dla przyjęcia i wdrożenia trzech zestawów zmian. Chociaż niektóre zainteresowane strony podkreślały korzyści dostosowania dat wejścia w życie dla wszystkich trzech projektów, IESBA doszła do wniosku, że nie byłoby wykonalne, aby data wejścia w życie zmian wynikających z Projektu dotyczącego JZP była w pełni dostosowana do dat wejścia w życie zmian dotyczących usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń. Wynika to z faktu, że w świetle szerokiego podejścia przyjętego do zmiany definicji JZP w Kodeksie, organy regulacyjne, krajowe podmioty ustalające standardy lub inne odpowiednie organy lokalne będą potrzebowały czasu na dostosowanie zmienionej definicji JZP do ich lokalnego kontekstu w ramach procesu przyjmowania nowych postanowień. IESBA miała również na uwadze, że znacznie wydłużony okres przed wejściem w życie rozszerzonych postanowień wynikających z Projektów dotyczących wynagrodzeń i usług nieatestacyjnych nie leżałby w interesie publicznym.
153. IESBA zauważyła również, że bez względu na zmiany wynikające z Projektu JZP, celem Projektu dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych dla klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego jest zwiększenie zaufania zainteresowanych stron do niezależności biegłego rewidenta. W odniesieniu do tych postanowień IESBA skupiła się na zasadach (i wymogach), które powinny mieć zastosowanie do badań JZP (jakkolwiek zdefiniowanych) w porównaniu z badaniami jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego.
154. W związku z tym IESBA zdecydowała, że daty wejścia w życie zmienionych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych powinny być następujące:
- Zmieniony rozdział 600 oraz zmiany dostosowawcze do Części 4A powinny obowiązywać dla badań i przeglądów sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia

2022 r. lub później.

- Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji innych standardów do rozdziałów 900 i 950 w odniesieniu do zleceń atestacyjnych i zagadnień będących przedmiotem zlecenia obejmujących określone okresy powinny obowiązywać dla okresów rozpoczynających się 15 grudnia 2022 r. lub później; w pozostałych przypadkach obowiązują od 15 grudnia 2022 r.

Dozwolone będzie wcześniejsze zastosowanie.

155. IESBA rozważyła również, w jaki sposób firmy powinny przejść na zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych. W przypadku zleceń nieatestacyjnych, które firma lub firma należąca do sieci przyjęła od klienta badania lub w przypadku zleceń nieatestacyjnych, które firma przyjęła od klienta zlecenia atestacyjnego przed 15 grudnia 2022 r., gdzie prace już się rozpoczęły, firma lub firma należąca do sieci mogą kontynuować takie zlecenia zgodnie z obowiązującymi przepisami Kodeksu do czasu ich zakończenia zgodnie z pierwotnymi warunkami zlecenia.

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

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

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)”, „International Federation of Accountants”, „IESBA”, „IFAC”, logo IESBA oraz logo IFAC stanowią znaki handlowe IFAC lub zarejestrowane znaki firmowe i znaki usługowe IFAC na terenie Stanów Zjednoczonych i innych krajów.

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

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

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych* w języku angielskim © 2021 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions: Revisions to the Non-Assurance Services Provisions of the Code*.

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

Przetłumaczony przez:



Opublikowany





**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