



Stanowienie standardów w XXI wieku

czerwiec 2017 r.

COGITO.



Cogito: I think
Accountancy Europe's
thought-leadership series

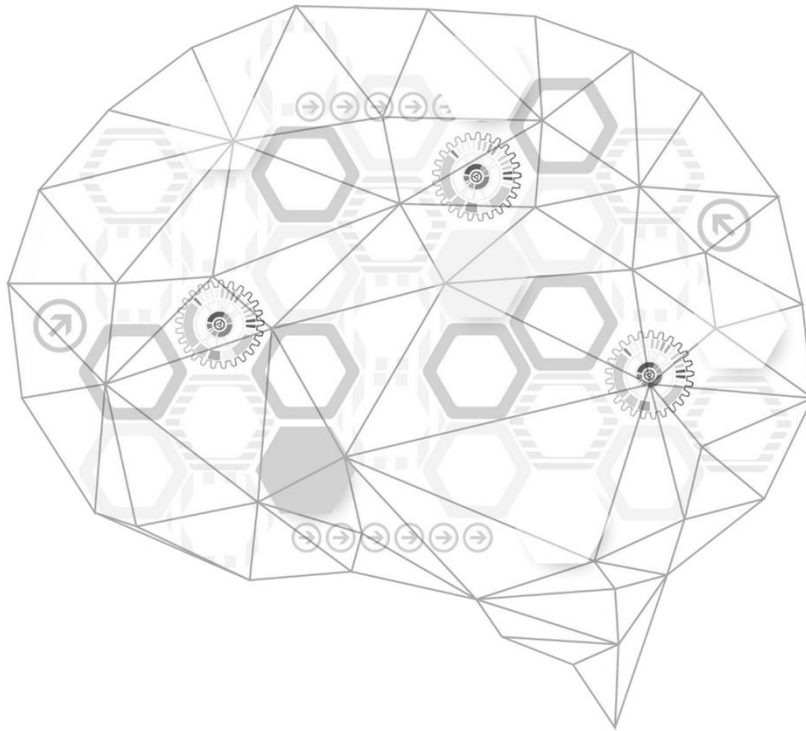
Zasady dotyczące tłumaczenia dokumentu Accountancy Europe pt. „Stanowienie standardów w XXI wieku”, wydanego w czerwcu 2017 r.

Niniejsza publikacja jest tłumaczeniem dokumentu opracowanego przez Accountancy Europe zatytułowanego „Stanowienie standardów w XXI wieku” (tytuł oryginału: „Standard setting in the 21st century”). Dokument został wydany w czerwcu 2017 r.

Pełną odpowiedzialność za tłumaczenie tekstu ponosi Polska Izba Biegłych Rewidentów. Accountancy Europe nie odpowiada za zawartość dokumentu w języku polskim ani za poprawność tłumaczenia. W przypadku jakichkolwiek wątpliwości, czytelnik powinien odwołać się do wersji angielskiej, dostępnej bezpłatnie na stronie Accountancy Europe:

<https://www.accountancyeurope.eu/publications/standard-setting-21st-century/>

W celu wykorzystania dokumentów wydawanych przez Accountancy Europe, w całości lub częściowo, zarówno w oryginalnej wersji językowej, jak i po przetłumaczeniu na inne języki, należy uprzednio uzyskać zgodę Accountancy Europe info@accountancyeurope.eu.



COGITO

Niniejsze opracowanie jest częścią Serii Cogito, będącej wyborem skłaniających do refleksji publikacji wydawanych przez Accountancy Europe.

Seria Cogito (czyli „*Myślę*”) ma służyć prezentowaniu nowych myśli i poglądów europejskiej profesji księgowej. Poprzez ten cykl chcemy wspierać innowacje i wnieść swój wkład dla biznesu i społeczeństwa.

Publikacja ma na celu pobudzenie debaty. Wyrażane tu poglądy nie odzwierciedlają zatem oficjalnego stanowiska Accountancy Europe ani żadnej z jej 50 organizacji członkowskich.

Najważniejsze informacje

Accountancy Europe dokładnie przygląda się, jak zorganizowane jest obecnie stanowienie standardów dla sprawozdawczości finansowej i audytu oraz co można w tym procesie poprawić, aby nadal odpowiadał na potrzeby dwudziestego pierwszego wieku.

Rozwój technologiczny i globalizacja biznesu oraz profesji księgowej zmieniły oczekiwania interesariuszy wobec organów stanowiących standardy. Pojawiają się głosy, że proces ten jest obecnie zbyt skomplikowany, zbyt powolny i są wątpliwości co do jego legitymizacji.

Przedstawiamy propozycje zasad i kryteriów, które organy stanowienia standardów powinny przyjąć na przyszłość oraz sugestie usprawnień tam, gdzie obecnie nie spełniają tych kryteriów. Przedstawiamy pomysły, ale zachęcamy do komentowania niniejszego opracowania, bo tylko zbiorowa dyskusja pozwoli wyłonić rozwiązania dla przyszłości stanowienia standardów.

Spis treści

Streszczenie	2
Przedmowa	5
1. Zarys sytuacji	8
1.1 Czym jest standard?	8
Definicja standardów	8
Cele standardów	9
Cechy standardów	11
Skuteczne i oparte na zasadach ogólnych.....	12
Praktyczne i możliwe do wdrożenia	12
Odpowiadające na potrzeby i stabilne.....	12
Solidne merytorycznie	12
Stosowane globalnie.....	13
Inne zagadnienia.....	13
Interakcje z przepisami prawa	13
Interakcje ze sprawozdawczością przedsiębiorstw	14
1.2 Co to jest stanowienie standardów?	14
Co to jest stanowienie standardów i organ stanowiący standardy?	14
Jaki jest cel stanowienia standardów?.....	15
Jakie są cele organów stanowienia standardów?	17
Opracowanie standardów	17
Zapewnienie aprobaty dzięki publikacji wersji roboczych i prowadzeniu konsultacji zgodnie z odpowiednią procedurą.....	17
Wprowadzenie i upowszechnienie standardów na rynku	17
Ułatwienie wdrożenia standardów.....	17
Zapewnienie aktualności standardów dzięki przeglądom i aktualizacji.....	17
2. Kluczowe kwestie dotyczące stanowienia standardów	19
2.1 Interesariusze i ich potrzeby	19
Kim są interesariusze?	19
Czy organy stanowiące standardy są w stanie uwzględnić oczekiwania interesariuszy?	21
Jak powinny wyglądać interakcje z interesariuszami?.....	22
2.2 Interes publiczny	23
Co to jest interes publiczny?.....	23
Rola interesu publicznego w profesji księgowej.....	24
Jak radzić sobie z interesem publicznym?.....	24

3. Propozycje zmian i porównanie z istniejącymi organami stanowienia standardów	27
3.1 Wprowadzenie	27
3.2 Proponowane kluczowe zasady i kryteria stanowienia standardów w XXI wieku	29
A. Legitymizacja (prawomocność).....	29
Wyjaśnienie	29
Kryteria	29
B. Niezależność	30
Wyjaśnienie	30
Kryteria	30
C. Przejrzystość	30
Wyjaśnienie	30
Kryteria	31
D. Odpowiedzialność przed opinią publiczną	31
Wyjaśnienie	31
Kryteria	31
Właściwa procedura	32
Wyjaśnienie	32
Kryteria	32
F. Zrównoważony skład organu.....	33
Wyjaśnienie	33
Kryteria	34
3.3 Analiza procesu stanowienia standardów w odniesieniu do standardów będących pod nadzorem publicznym	34
Wprowadzenie	34
Istniejące modele stanowienia standardów w innych częściach świata	36
Analiza istniejących organów stanowienia standardów podlegających nadzorowi publicznemu	37
Gdzie dziś jesteśmy?	37
3.4 Porównanie istniejących modeli stanowienia standardów z kluczowymi zasadami stanowienia standardów w XXI wieku	39
A. Legitymizacja (prawomocność).....	40
Kryteria: Terminowość	40
Kryteria: Innowacyjność.....	43
B. Niezależność	46
Kryteria: Skład organu	46
Kryteria: Wyważony i trwały model finansowania	49
E. Właściwa procedura.....	51

Kryteria: Nadrzędne kryteria, interes publiczny, inkluzywność i uczciwość	51
F. Zrównoważony skład.....	54
Kryteria: Proces powoływania do rady	54
Kryteria: Rola sekretariatu	56
Wnioski.....	57

Streszczenie

W ostatnich czasach w społeczeństwie nastąpiły znaczące zmiany, w tym zmiany napędzane przez technologię lub wynikiem w następstwie kryzysu finansowego. W związku z tym w ostatnich latach toczyła się ożywiona debata dotycząca nie tylko wymogów osadzonych w prawie, ale także ramowych zasad i organów stanowiących standardy w sprawozdawczości finansowej i audycie. W niniejszym opracowaniu zastanawiamy się, jak powinno wyglądać stanowienie standardów w XXI wieku, aby zapewnić, że standardy będą odpowiadać na zmieniające się potrzeby rynków i interesariuszy.

Zakres opracowania ogranicza się do standardów ogólnosiękatowych pod nadzorem publicznym, które obejmują rachunkowość i sprawozdawczość finansową (w sektorze prywatnym i publicznym), audyt (w tym wewnętrzną kontrolę jakości) oraz kwestie etyki zawodowej, w tym niezależność osób wykonujących zlecenia poświadczające.

Próbując zrozumieć, jak stanowienie standardów będzie ewoluować w przyszłości, przyglądamy się początkom standardów jako produktu, a także celom stanowienia standardów i organów, które te standardy ustanawiają (rozdział 1). Różne dostępne definicje standardów oraz ich pożądanym cech mogą nam pomóc zrozumieć, jak powinien wyglądać produkt końcowy i w jaki sposób będzie służyć potrzebom różnych grup interesariuszy. Niektóre z cech standardów, które uważa się za niezbędne, to: skuteczność, oparcie na zasadach ogólnych, możliwość wdrożenia, możliwość reagowania i praktyczny charakter, ale także solidność merytoryczna (sekcja 1.1).

Konieczne jest także uwzględnienie struktury, w ramach której standardy są stanowione oraz sposobu pracy organów, które je opracowują (sekcja 1.2). Najważniejsze jest jednak określenie od początku (czyli jeszcze podczas opracowywania standardów) jasnym celów i zasad, które powinny im przyświecać: jaką zmianę standardy te powinny spowodować/wywołać/stymulować? Mimo niewątpliwym potrzeby zachowania spójności, standardów nie powinno się stosować na zasadzie odhaczenia kolejnym punktów, ale wychodząc od zasad ogólnych. Organy stanowiące standardy powinny zadbać o bezproblemowy przebieg procesu stanowienia standardów. W ramach swojej misji powinny zapoznać się z poglądami i potencjalnymi obawami określonych grup interesariuszy dotyczącymi dotychczasowych lub proponowanych standardów.

Wyjście do interesariuszy i służba w interesie publicznym są dziś priorytetami w stanowieniu standardów i zostały omówione w rozdziale 2. Standardy są tworzone po to, by zwiększyć poziom zaufania i służyć potrzebom rynku. Jednakże w miarę dynamicznego rozszerzania się grona odbiorców standardów, kontakty z interesariuszami stały się dla organów stanowiącym standardy ogromnie trudnym zadaniem. Dodatkowo od organów tych oczekuje się właściwego wyważenia oczekiwań interesariuszy i celów stanowienia standardów, zwłaszcza jeśli chodzi o służbę w interesie publicznym. Twórcy standardów powinni więc wsłuchać się w komentarze spływające z różnych stron i upewnić się, że ich uwzględnienie nie będzie ze szkodą dla interesu publicznego.

Celem niniejszej publikacji jest stymulowanie debaty. W związku z tym rozdział 3 zawiera szereg propozycji dotyczących: i) zasad i kryteriów, które powinno uwzględniać stanowienie standardów w XXI wieku (sekcja 3.2) oraz (ii) sposobu zbliżenia się do tego „idealnego” zestawu zasad i kryteriów przez organy stanowiące standardy (sekcja 3.4). Proponowane zasady nowoczesnego stanowienia standardów są następujące:

- A. legitymizacja (prawomocność): prawomocność procesu stanowienia standardów oznacza, że standardy wystarczająco dobrze spełniają postawiony im cel, zgodnie z zakresem uprawnień organu stanowiącego standardy

- B. niezależność: niezależność w stanowieniu standardów powinna umożliwiać wydanie standardów bez poddawania się nieodpowiednim wpływom lub bez konfliktu interesów, który mógłby niezależności zagrozić
- C. przejrzystość: przejrzystość zwiększa zaufanie interesariuszy do procesu decyzyjnego organu stanowiącego standardy
- D. odpowiedzialność publiczna: odpowiedzialność publiczna oznacza zapewnienie, że organy stanowiące standardy biorą odpowiedzialność za swoje działania i potrafią naprawić ewentualne błędy, o ile ma to zastosowanie
- E. właściwa procedura: właściwa procedura powinna też zapewniać odpowiedzialność i przejrzystość tworzenia standardów oraz przyczynić się do zwiększenia prawomocności standardów
- F. wyważony skład: członkowie organu stanowiącego standardy powinni pochodzić ze zróżnicowanych, ale relewantnych środowisk, co pozwoli im zyskać większą aprobatę, a zarazem wnieść różnorodny wkład w proces stanowienia standardów

Każda z powyższych zasad została objaśniona i przeanalizowana bardziej szczegółowo w sekcji 3.2, w której proponuje się kryteria realizacji tych zasad.

Niektóre z zaproponowanych zasad już dziś są spełniane przez twórców standardów. Nie są więc dalej wspomniane w sekcji 3.4. W przypadku tych zasad, których organy stanowiące standardy jeszcze nie do końca spełniają, wskazujemy na kwestie problematyczne w sekcji 3.2, a w sekcji 3.4 przedstawiamy kilka sugestii w obszarach, które naszym zdaniem wymagają poprawy. Niektóre z tych kwestii i sugestii przedstawiamy poniżej:

- A. Legitymizacja: Jeśli chodzi o terminowość i innowacyjność, wszystkie istniejące organy stanowienia standardów (IAASB, IESBA, IASB, IPSASB) powinny usprawnić swoje praktyki, zarówno jeśli chodzi o uwzględnienie technologii w planie prac, jak i w zakresie publikowania standardów wtedy, kiedy są one potrzebne, czyli w odpowiedzi na aktualne potrzeby rynku. Niektóre z zaproponowanych sposobów poprawienia terminowości to przydzielenie zadań konkretnym członkom rady – którzy są bardziej elastyczni – oraz przydzielenie większej liczby zadań sekretariatom rad, co pozwoliłoby radom skoncentrować się na zagadnieniach strategicznych.
- B. Niezależność: Analizując skład rady i zrównoważony oraz stabilny model finansowania, rady wspierane przez IFAC muszą chronić swojej ogólnej niezależności, zwiększyć przejrzystość procesu nominacji i zapewnić neutralne źródła finansowania.
- E. Właściwa procedura: Organy nadzoru publicznego odgrywają zasadniczą rolę w zapewnianiu, że przestrzegana jest właściwa procedura uchwalania standardów. Patrząc na istniejące organy nadzoru, można sformułować następujące propozycje poprawy:
 - o Należy ponownie rozważyć mandat PIOB. PIOB powinna być instytucją nadzorującą - a nie realizującą - odpowiednią procedurę stanowienia standardów i nominowania członków rady, przy uwzględnieniu interesu publicznego. PIOB powinna także poprawić swoją politykę komunikacji.
 - o Wszystkie organy stanowiące standardy powinny rozważyć model przewidujący jedno ciało nadzorcze posiadające precyzyjne cele.
- F. Zrównoważony skład: Jeśli chodzi o procedurę powoływania członków rad, wszystkie rady wspierane przez IFAC muszą zapewnić przejrzystość kryteriów i procedury selekcji. Dodatkowo sekretariaty rad muszą przyciągać więcej pracowników o dłuższym stażu,

i w większym stopniu brać odpowiedzialność za wykonywane zadania, a w mniejszym skupiać się na procedurach.

Sformułowanie końcowych wniosków w niniejszym dokumencie jest niełatwym zadaniem. W istocie zamierzeniem niniejszego opracowania jest zaprezentowanie koncepcji, które mogą być rozstrzygnięte tylko w drodze zbiorowej dyskusji i starcia zróżnicowanych poglądów, co utoruje drogę do zmian i rozwiązań, które sprawdzą się w przyszłości. Od chwili wprowadzenia standardów na rynek czasy się zmieniły. Istnieje pilna potrzeba ponownego zainicjowania debaty o stanowieniu standardów, która przygotuje je na XXI wiek. Rozmowy o przyszłości stanowienia standardów powinny mieć charakter inkluzywny i być otwarte na zmiany i wyzwania.

Accountancy Europe pragnie zaprosić czytelników – w tym spółki, polityków, organy nadzoru, inwestorów, organizacje pozarządowe i innych interesariuszy – do udziału w naszych działaniach na rzecz zidentyfikowania dynamiki zmian i wniesienia wkładu w przyszły kształt stanowienia standardów. Zapraszamy do zgłaszania wszelkich uwag do niniejszego opracowania. Prosimy o przekazywanie uwag do Hilde Blomme lub Eleni Kanelli na adres e-mailowy: hilde@accountancyeurope.eu lub elenik@accountancyeurope.eu.

Przedmowa

W ostatnich czasach w społeczeństwie nastąpiły znaczące zmiany. Wiele z nich wynikało z postępów w rozwoju technologii, które przyniosły dostępność ogromnej ilości danych i szybkie tempo wymiany informacji. Inne zmiany były pokłosiem kryzysu finansowego, który przyczynił się do zwiększenia kontroli, co miało duży wpływ na działalność gospodarczą i usługi doradztwa, które ją wspierają. Dodatkowo wszystkie te i inne trendy zmieniły oczekiwania zróżnicowanego grona interesariuszy.

Przedstawiciele profesji księgowej odgrywają kluczową rolę w biznesie. Wielu jest zaangażowanych w sprawozdawczość przedsiębiorstw przy sporządzaniu sprawozdań finansowych. Podobnie doradcy księgowi i biegli rewidenci realizują usługi poświadczające, takie jak audyt, aby zwiększyć wiarygodność pewnych informacji, w tym rocznych sprawozdań finansowych.

Ramy sprawozdawczości finansowej i audytu są określone nie tylko w przepisach prawa, ale również poprzez stanowione standardy sprawozdawczości finansowej i usług rewizyjnych.

Standardy te odgrywają kluczową rolę w podejmowaniu decyzji:

- jakie informacje są uwzględniane w sprawozdaniu finansowym, w jaki sposób, gdzie i kiedy
- kto i jakie wnioski z poświadczenia formułuje w odniesieniu do sprawozdania finansowego
- jakie są interakcje pomiędzy zawodowym osądem i przestrzeganiem przepisów i norm

Potrzeba wprowadzenia standardów pojawiła się jako reakcja na Wielki Kryzys w Stanach Zjednoczonych w końcu lat 20-tych, kiedy to słabości rachunkowości i sprawozdawczości uznano za jedno z czynników, które przyczyniły się do dekonunktury. Na podobnej zasadzie wprowadzano standardy w innych krajach i w innych czasach:

- po skandalach księgowych, w celu wyeliminowania ujęć księgowych, które doprowadziły do oskarżeń, że sprawozdania finansowe wprowadzają w błąd
- w celu ujednoczenia praktyk księgowych w sytuacjach, gdy do podobnych transakcji stosowano różne ujęcia księgowe

Tak więc standardy księgowe, a następnie rewizyjne, początkowo były wprowadzane na szczeblu krajowym w celu upowszechniania i ujednoczenia dobrej praktyki w konkretnej jurysdykcji. Początkowo sposób stanowienia standardów pozostawiono w gestii samej profesji księgowej. Z czasem nasiliła się dyskusja, czy standardy, zwłaszcza dla spółek notowanych i jednostek interesu publicznego nie powinny być stanowione przez organy uznawane za niezależne od profesji księgowej i innych interesariuszy. Przykładem może być stanowienie standardów rachunkowości w Stanach Zjednoczonych, które przez wiele lat leżało w gestii amerykańskiego samorządu księgowego. Zmiana nastąpiła wraz z utworzeniem na początku lat 70-tych pod auspicjami Fundacji Rachunkowości Finansowej (ang. *Financial Accounting Foundation*) niezależnego organu stanowienia standardów, czyli Rady Standardów Sprawozdawczości Finansowej (ang. *Financial Accounting Standards Board – FASB*).

Stanowienie standardów musiało ewoluować, aby odpowiedzieć na potrzeby nasilającej się globalizacji działalności gospodarczej, społeczności inwestorów oraz profesji księgowej. Doprowadziło to do rozwoju międzynarodowych standardów rachunkowości i rewizji finansowej. Zjawiskom tym towarzyszyła, zwłaszcza w odniesieniu do usług poświadczających, potrzeba wprowadzenia ogólnościowych wymogów etycznych dla zawodowych księgowych. Z biegiem czasu w każdym z tych obszarów wyewoluowały różne modele stanowienia standardów na szczeblu globalnym. Obecnie kadry dla czterech niezależnych organów stanowiących standardy, odpowiedzialnych za audyt i usługi poświadczające, edukację, etykę i rachunkowość sektora publicznego zapewnia nadal w znacznym stopniu Międzynarodowa Federacja Księgowych (ang. *International Federation of Accountants – IFAC*), podczas gdy Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (ang. *International Accounting Standards Board – IASB*) ustanawiająca standardy sprawozdawczości finansowej i rachunkowości dla jednostek sektora prywatnego czerpie zasoby z Fundacji Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (Fundacja MSSF), która ją nadzoruje, zaś na jej budżet składają się głównie przemysł i profesja księgowa.

W ostatnich latach toczyła się ożywiona debata w sprawie organów stanowienia standardów w rachunkowości i audycie. W niniejszym opracowaniu zawarto próbę oceny, jaki rodzaj organu stanowiącego standardy jest potrzebny w XXI wieku.

Zakres opracowania ogranicza się do standardów ogólnościowych pod nadzorem publicznym, które obejmują rachunkowość (w sektorze prywatnym i publicznym), audyt (w tym wewnętrzną kontrolę jakości) oraz kwestie etyki zawodowej, w tym niezależność osób wykonujących zlecenia poświadczające. Standardy rachunkowości (w sektorze publicznym i prywatnym) mogą być stosowane przez osoby, które nie są zawodowymi księgowymi. Standardy te mogą być przedmiotem zainteresowania szerokiej grupy interesariuszy. Niemniej jednak w wielu jurysdykcjach osobami stosującymi standardy rachunkowości w sektorze publicznym i prywatnym są często zawodowi księgowi pracujący w branży. Standardy rewizji finansowej są stosowane jedynie przez osoby

(i firmy) wykonujące badania sprawozdań finansowych, a standardy kontroli wewnętrznej – wyłącznie przez firmy księgowe, które świadczą usługi poświadczające (w tym audyt) i pokrewne, czyli przez węższe grono specjalistycznych grup użytkowników.

Celem niniejszego opracowania jest zdiagnozowanie sytuacji we współczesnym stanowieniu standardów i pobudzenie debaty pomiędzy różnymi podmiotami na temat tego, jak sprawić, by standardy były zorientowane na przyszłość.

1. Zarys sytuacji

1.1 Czym jest standard?

Definicja standardów

Słownik języka angielskiego Oxford English definiuje „standard” m.in. tak:

„Poziom jakości lub osiągnięć. [...]” (Oxford dictionaries)¹

„Coś stosowane jako miara, norma lub wzór w ocenach porównawczych”. (Oxford dictionaries)²

„(standardy) Zasady zachowania oparte na koncepcjach honoru i przyzwoitości.” (Oxford dictionaries)³

Przegląd innych źródeł pokazuje wiele podobnych definicji. Panuje zatem ogólna zgoda, że standard jest sposobem wyznaczenia minimalnego poziomu jakości, przy jednoczesnym zapewnieniu pewnego poziomu harmonizacji. Wychodząc od tych słownikowych definicji, różne instytucje sformułowały własne definicje tego, czym jest standard, dla swoich własnych celów:

¹ standard. (n.d.) W: Oxford Dictionaries [online] Dostępne pod adresem: <https://en.oxforddictionaries.com/definition/standard>.

² ibid.

³ ibid.

„[Standard] to pisemna definicja, limit lub zasada, zatwierdzona przez autorytatywny organ administracji publicznej, samorząd zawodowy lub inną uznaną instytucję jako minimalny wymagany wzorzec jakości, którego przestrzeganie jest monitorowane.” (BusinessDictionary) (Słownik biznesu)⁴

„Standard to wspólny zestaw cech danego towaru lub usługi”. OECD⁵

„[Standard] to wspólny język, który definiuje kryteria jakości i bezpieczeństwa”. (Standards Australia)⁶

„[Standardy to] specyfikacje techniczne zawarte w dokumencie, które określają cechy charakterystyczne produktu, takie jak poziom jakości, sprawność, bezpieczeństwo czy wymiary. Standardy mogą obejmować lub dotyczyć wyłącznie terminologii, symboli, testów i metod, wymogów w zakresie opakowania lub etykietowania, w zakresie, w jakim odnoszą się one do określonego produktu”. (WTO)⁷

Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) udostępnia specjalistyczne definicje standardów dzięki pogrupowaniu ich w kategorii oparte na celu⁸: Jedną z tych kategorii są „standardy postępowania zawodowego i certyfikacji”.

“Standardy postępowania zawodowego i certyfikacji określają sposób wykonywania pewnych zawodów. Standardy postępowania mogą obejmować np. standardy etyki zawodowej czy zasady reklamy. Standardy certyfikacji mogą obejmować kryteria, które muszą być spełnione przez przedstawicieli danego zawodu przy wykonywaniu określonych czynności. Standardy takie mogą zawierać cenne informacje o szkoleniu i kompetencjach przedstawicieli danego zawodu”. OECD⁹

Według OECD standardy postępowania zawodowego i certyfikacji mogą zawierać kryteria proponowanych punktów odniesienia dla oceny działalności zawodowej, a także normy etyki zawodowej. Ta definicja wydaje się jedną z najbardziej odpowiednich do wykorzystania w zawodach polegających na świadczeniu usług, zwłaszcza jeśli chodzi o szersze korzystanie z profesjonalnego osądu przy stosowaniu tych standardów. Podobnie istotą wielu z powyższych definicji jest to, że standard oznacza jakość. Takie podejście obowiązuje w profesji księgowej, gdzie MSSF i Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (International Standards on Auditing – ISA) są postrzegane jako globalny wzorzec jakości w swoich dziedzinach.

Cele standardów

W świetle powyższego konieczne jest wskazanie celów tych standardów, mających znaczenie dla danej profesji. Jak wskazano we wstępie, w niniejszym opracowaniu analizowane są następujące

⁴ standards. (n.d.) W: BusinessDictionary [online] Dostępne pod adresem: <http://www.businessdictionary.com/definition/standards.html>.

⁵ Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), (2011). OECD Policy Roundtables Standards Setting 2010 (Okragły Stół OECD w sprawie polityki stanowienia standardów 2010) [online] Dostępne pod adresem: <http://www.oecd.org/daf/competition/47381304.pdf>.

⁶ Standards Australia. Co to jest standard? [online] Dostępne pod adresem: http://www.standards.org.au/standardsdevelopment/what_is_a_standard/pages/default.aspx.

⁷ Światowa Organizacja Handlu (WTO), (1986). Układ Ogólny w sprawie Taryf Celnych i Handlu [online] Dostępny (po angielsku) pod adresem: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/gatt47_e.pdf.

⁸ Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), (2011). OECD Policy Roundtables Standards Setting 2010 (Okragły Stół OECD w sprawie polityki stanowienia standardów 2010) [online] Dostępne pod adresem: <http://www.oecd.org/daf/competition/47381304.pdf>.

⁹ Ibid.

standardy międzynarodowe dotyczące rachunkowości, rewizji finansowej, etyki i niezależności, a także wewnętrznej kontroli jakości (Rys. 1):

Rodzaj standardów	Branża, w której obowiązują	Organ stanowiący
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)	Rachunkowość w sektorze prywatnym (w niektórych przypadkach zaadaptowane do stosowania w sektorze publicznym)	Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB)
Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (ISA) i inne standardy dotyczące usług poświadczających i pokrewnych¹⁰	Audyt w sektorze prywatnym (w niektórych przypadkach zaadaptowane do stosowania w sektorze publicznym); standardy zleceń poświadczających i pokrewnych w sektorze prywatnym (stosowane także w niektórych usługach poświadczających i pokrewnych w sektorze publicznym)	Rada Międzynarodowych Standardów Audytu i Usług Poświadczających (<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i> – IAASB)
Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (<i>International Standards on Quality Control</i> – ISQC)	Usługi poświadczające (w tym audyt) i usługi pokrewne w sektorze prywatnym (w niektórych przypadkach zaadaptowane do stosowania w sektorze publicznym)	Rada Międzynarodowych Standardów Audytu i Usług Poświadczających (<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i> – IAASB)
Etyka i niezależność	Sektor prywatny (w niektórych przypadkach zaadaptowane do stosowania w sektorze publicznym)	Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (<i>International Ethics Standards Board for Accountants</i> – IESBA)
Międzynarodowe Standardy Rachunkowości Sektora Publicznego (<i>International Public Sector Accounting Standards</i> – IPSAS)	Rachunkowość w sektorze publicznym	Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i> – IPSASB)

Rys. 1: Międzynarodowe standardy mające zastosowanie do zawodu księgowego

Jak wskazano, standardy mogą mieć różne cele, w zależności od uzgodnionych potrzeb. Ogólnie cele standardów można podsumować następująco:

„Określenie specyfikacji [wymogów, wytycznych lub charakterystyki] oraz procedur służących zapewnieniu, że produkty, usługi i systemy będą bezpieczne, niezawodne i będą konsekwentnie działać w sposób, jaki został dla nich przewidziany.” (Standards Australia)¹¹

¹⁰ Oprócz standardów ISA, Rada Międzynarodowych Standardów Audytu i Usług Poświadczających (IAASB) publikuje również Międzynarodowe Standardy Przeprowadzania Przeglądu (*International Standards on Review Engagements* – ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Poświadczających (*International Standards on Assurance Engagements* – ISAE) i Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (*International Standards on Related Services* – ISRE). W niniejszym opracowaniu standardy innych usług poświadczających i pokrewnych nie będą rozpatrywane.

¹¹ Standards Australia. Co to jest standard? [online] Dostępne pod adresem: http://www.standards.org.au/standardsdevelopment/what_is_a_standard/pages/default.aspx.

Aby standardy stały się bardziej konkretne i miały w większym stopniu zastosowanie do profesji księgowej, istnieje potrzeba uwzględnienia historycznej ewolucji standardów rachunkowości, sprawozdawczości finansowej, usług poświadczających, a także standardów etyki i niezależności w sektorze prywatnym, jak również standardów rachunkowości dla sektora publicznego. Jak wskazano w poprzednim rozdziale, standardy te zostały opracowane między innymi z potrzeby poprawy i ujednoczenia wyników pracy profesji księgowej oraz świadczenia przez nią lepszych usług rynkowi. W związku z tym można postawić tezę, że najważniejsze cele standardów obejmują:

- „promowanie lepszego funkcjonowania rynków” (OECD)¹², w tym prowadzenie prac na rzecz określenia konkretnych wzorców jakości
- osiągnięcie określonego poziomu jakości dzięki wprowadzeniu wymogu świadczenia usług zgodnie z określoną normą

Jakość ma kluczowe znaczenie w standardach mających zastosowanie do zawodu księgowego. Po opracowaniu same standardy powinny zawierać zasady służące promowaniu wysokiej jakości realizowanych usług.

Przykład

Sprawozdanie finansowe sporządzone zgodnie z MSSF jest dla świadomego użytkownika jasnym komunikatem, że sprawozdanie zostało sporządzone zgodnie z reżimem rachunkowości akceptowanym na całym świecie. MSSF stały się w znacznym stopniu ogólnosiątkowym językiem rachunkowości, zwłaszcza w przypadku spółek giełdowych. Jako przyjęty język biznesu, standardy te umożliwiają również pociągnięcie do odpowiedzialności za ich wyniki osób, którym powierzono prowadzenie działalności gospodarczej.

Ogólnie rzecz biorąc, stosowanie standardów odegrało wiodącą rolę w stworzeniu bardziej ujednoczonego rynku dla profesji księgowej. Dzięki wymaganiu spójnych wyników od osób, które ich przestrzegają, standardy mogą poprawić jakość usług i pomóc w promocji równych szans wśród przedstawicieli zawodu.

Niemniej jednak, aby te i inne korzyści wynikające ze stosowania standardów stały się faktem, standardy muszą spełniać pewne zasady i warunki. Choć poniższy rozdział nie jest wyczerpujący, stanowi próbę wskazania pewnych kluczowych cech, które standardy muszą spełniać.

Cechy standardów

Biorąc pod uwagę, że OECD zdefiniowała pięć szeroko zakrojonych kategorii standardów, jest mało prawdopodobne, by jeden wspólny zestaw cech mógł mieć zastosowanie do wszystkich tych kategorii. Charakter tematyki standardów jest różny, podobnie jak interesy różnych grup interesariuszy. Występują też różnice pomiędzy standardami odnoszącymi się do produktów i usług (technicznymi albo merytorycznymi), a standardami, których celem jest normowanie zachowań.

Występują jednak pewne zasadnicze cechy, które standard musi posiadać, aby spełniał cele swoich interesariuszy. Poniżej wymienione zostały niektóre kluczowe cechy, które uznano za kluczowe dla standardów stosowanych przez profesję księgową. Lista nie jest wyczerpująca, a żadna z cech

¹² Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), (2011). OECD Policy Roundtables Standards Setting 2010 (Okragły Stół OECD w sprawie polityki stanowienia standardów 2010) [online] Dostępne pod adresem: <http://www.oecd.org/daf/competition/47381304.pdf>.

wymienionych poniżej nie powinna być uważana za ważniejszą niż pozostałe. Standardy powinni natomiast łączyć wszystkie wymienione poniżej cechy w zrównoważony sposób. W ostatecznym rozrachunku standard musi nadawać się do celu, dla którego został opracowany.

Przyczyniają się do tego następujące cechy:

Skuteczne i oparte na zasadach ogólnych

- Standardy powinny odpowiadać na potrzeby rynku i być publikowane terminowo.
- Standardy powinny charakteryzować się akceptowalnym poziomem jakości, który pozwoli na ich wdrożenie w jednolity sposób.
- Standardy powinny być proporcjonalne w stosunku do swojego celu. Aby umożliwić efektywne stosowanie, standardy powinny zapewniać wyważone ramy wymogów i wytycznych, bez wchodzenia w niepotrzebne szczegóły i przeciążania tekstu.
- W tym samym duchu, standardy powinny opierać się na ogólnych zasadach i zezwalać osobom, które je stosują, na racjonalne stosowanie osądu.

Praktyczne i możliwe do wdrożenia

- Standardy są tworzone jako recepta na pojawiające się problemy i praktykę. Problemy te obejmują na przykład zmianę oczekiwań interesariuszy albo zmiany w otoczeniu rynkowym.
- Cel standardu powinien być jasny i sformułowany w sposób jak najbardziej zrozumiały.
- Standardy muszą być możliwe do zastosowania w praktyce i do podmiotów o różnej skali i złożoności. Standardy powinny być możliwie jak najprostsze do wdrożenia.
- Postrzegane korzyści dla interesariuszy wynikające z wprowadzenia standardu jako całości powinny przeważać nad odnośnymi kosztami dla tych interesariuszy jako całości (w ocenie należy uwzględnić korzyści i koszty zarówno ilościowe, jak i jakościowe).

Odpowiadające na potrzeby i stabilne

- Aby zapewnić właściwe wdrożenie i istotność standardów w dłuższej perspektywie, powinny one odpowiadać na faktyczne potrzeby rynku, a także na ewoluującą praktykę i innowacje. Standard powinien być zaprojektowany w taki sposób, by można go było dostosowywać do zmian, i powinien podlegać okresowym przeglądom w sytuacji wystąpienia ewidentnych zmian w technologii, wiedzy i przemian społecznych.¹³
- Jednocześnie jednak standardy muszą być stabilne. Mimo konieczności przeglądu i okresowej rewizji standardów, interesariusze muszą mieć możliwość opierania się na stabilnych ramach, które będą sprzyjać długoterminowym celom, takim jak lepsze działanie rynku.

Solidne merytorycznie

W połączeniu z powyższymi cechami, standardy powinny być odbiciem odpowiedniej wiedzy merytorycznej. Standardy są przeznaczone do stosowania przez specjalistów w danej dziedzinie, więc jeśli nie będą merytorycznie solidne, ich stosowanie nie będzie miało sensu.

¹³ Standards Australia. Co to jest standard? [online] Dostępne pod adresem: http://www.standards.org.au/standardsdevelopment/what_is_a_standard/pages/default.aspx.

Stosowane globalnie

Standardy mogą obowiązywać na różnych szczeblach: regionalnym, krajowym albo globalnym. W niniejszym opracowaniu skupiono się na szczeblu globalnym. W związku z tym jedną z cech, którą należy uwzględnić, jest spójne stosowanie na całym świecie.

Obok zdefiniowania cech charakterystycznych standardów, procedura stanowienia standardów musi przewidywać uwzględnienie wyżej wymienionych właściwości standardów. Oto procedura, zgodnie z którą standardy są formułowane (szerzej omówiona w sekcji 1.2 Co to jest stanowienie standardów). W procesie stanowienia standardów należy uwzględnić m.in. następujące elementy: (i) precyzyjne zdefiniowanie i uzgodnienie celów publikacji lub nowelizacji standardu; (ii) mechanizmy kontroli jakości pozwalające sprawdzić, czy pierwotnie postawione cele zostały spełnione, oraz (iii) przegląd powdrożeniowy w celu weryfikacji, czy standard nie spowodował nieprzewidzianych konsekwencji. Elementy te zostały opisane bardziej szczegółowo poniżej.

Inne zagadnienia¹⁴

Analizując standardy i ich właściwości, należy uwzględnić dodatkowe czynniki, które – choć nie dotyczą samych standardów – mają wpływ na ich opracowanie jako produktów, a także na sposób ich postrzegania i stosowania. Do najważniejszych takich czynników należą:

Interakcje z przepisami prawa

Interakcje standardów z przepisami prawa są zróżnicowane w zależności od branży i kraju. W niektórych przypadkach standardy zostały uchwalone w postaci ustaw i stały się tym samym obowiązkowe. W innych przypadkach ich stosowanie jest wymagane przez organy nadzoru, podczas gdy w jeszcze innych mają charakter standardów zawodowych, a czasem nawet są zupełnie dobrowolne.

Przykład

Stosowanie MSSF w różnych regionach świata pokazuje różne podejścia, które przyjęto w tym względzie. Na przykład Unia Europejska wymaga, by przed wprowadzeniem MSSF do obowiązkowego stosowania zostały one zatwierdzone w ramach określonej procedury. W efekcie MSSF przyjęte przez UE nie są dokładnie tym samym, co MSSF opublikowane przez RMSR. Są także standardy niedawno wydane przez RMSR, które dopiero czekają na zatwierdzenie przez UE.

W kilku przypadkach rządy czuły potrzebę zainterweniowania i „legalizacji” standardów, aby uzasadnić w ten sposób zwiększone koszty i wpływ na społeczeństwo. Proces określania ram regulacyjnych dla stanowienia standardów często ujawnia konflikty pomiędzy interesami sektora prywatnego i publicznego. Po części może to wynikać z faktu, że standardy nie są wyłącznie przepisami, jak w przypadku prawa stanowionego (koncepcja standardów, które nie są oparte w pełni na przepisach szczegółowych ani na zasadach ogólnych, jest przedstawiona w następnym rozdziale).

¹⁴ Chociaż w tej części opracowania można by dodać wiele innych zagadnień, ze względu na szczególną wagę podkreślono te konkretne kwestie.

Interakcje ze sprawozdawczością przedsiębiorstw

Należy także rozważyć możliwe interakcje standardów omawianych w niniejszym opracowaniu z rozwojem sytuacji w sprawozdawczości przedsiębiorstw. Obecnie w świecie biznesu rośnie zapotrzebowanie na informacje z dziedzin pozafinansowych, takich jak społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR) czy kwestie ładu środowiskowego, społecznego i korporacyjnego (ESG). Zjawiska te mają i nadal będą mieć wpływ na sprawozdawczość przedsiębiorstw i na źródła informacji, z których korzystać będą inwestorzy przed podjęciem decyzji inwestycyjnych.

Standardy mają własną rolę do odegrania w tym procesie, zwłaszcza jeśli chodzi o sprawozdawczość zrównoważoną, zapewniając wspólny język ujawniania informacji niefinansowych.

W serii Cogito Accountancy Europe opublikowała opracowanie zatytułowane Przyszłość sprawozdawczości przedsiębiorstw – kreowanie impulsu dla zmian¹⁵ omawiające przyszły rozwój sprawozdawczości przedsiębiorstw, a zwłaszcza, jak mogłaby ona działać jako kluczowy element kierowania funduszy od/do inwestorów.

1.2 Co to jest stanowienie standardów?

Co to jest stanowienie standardów i organ stanowiący standardy?

Aby zrozumieć, jak działa dziś procedura stanowienia standardów, konieczne jest przeanalizowanie definicji tego pojęcia.

„Stanowienie standardów oznacza proces określania wspólnego zestawu cech charakterystycznych dla danej usługi”. OECD¹⁶

„Instytucja stanowiąca standardy oznacza podmiot, który zajmuje się głównie czynnościami takimi jak opracowanie, koordynacja, upowszechnianie, nowelizacja, zmiana, ponowna publikacja, interpretacja lub inne czynności dotyczące standardów obowiązujących szeroką bazę użytkowników spoza instytucji opracowującej dane standardy. Celem takiej instytucji jest przyjęcie lub upowszechnienie technologii, produktów lub usług opartych na danych standardach”. (amerykańska definicja prawna)¹⁷

„Instytucja stanowiąca standardy, organ stanowiący standardy, organ normotwórczy, jednostka normalizacyjna to instytucja, której głównym celem jest opracowanie, koordynacja, upowszechnianie, nowelizacja, zmiana, ponowna publikacja, interpretacja lub inne czynności dotyczące standardów technicznych, które mają na celu uwzględnienie potrzeb pewnej relatywnie szerokiej bazy podmiotów stosujących dane standardy”. (Wikipedia [wersja angielska])¹⁸

¹⁵ Accountancy Europe (wcześniej FEE), (2015). The Future of Corporate Reporting [online] Dostępne pod adresem: <https://www.accountancyeurope.eu/publications/future-corp-rep/>.

¹⁶ Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), (2011). OECD Policy Roundtables Standards Setting 2010 (Okragły Stół OECD w sprawie polityki stanowienia standardów 2010) [online] Dostępne pod adresem: <http://www.oecd.org/daf/competition/47381304.pdf>.

¹⁷ Instytucja stanowiąca standardy definicja prawnicza. (n.d.) W: US legal [online] Dostępne pod adresem: <https://definitions.uslegal.com/s/standard-setting-organization-ss/o/>.

¹⁸ Organ normalizacyjny. (2017) W: Wikipedia [online] Dostępna pod adresem: https://en.wikipedia.org/wiki/Standards_organization.

W związku z tym, jak podkreślono w powyższych definicjach, jakkolwiek stanowienie standardów jest procesem określania przyjętego wzorca jakości, pozostaje ono procesem ciągłym, w którego ramach standardy dotychczasowe podlegają rewizji oraz proponowane są nowe standardy. Zadaniem organów stanowiących standardy jest zapewnienie sprawnego przebiegu procesu tworzenia standardów i nadzoru nad nim, tak aby standardy miały zawsze zadowalający poziom jakości. W szczególności od organów stanowiących standardy oczekuje się uwzględnienia interesariuszy i zapoznania się z ich poglądami i potencjalnymi obawami dotyczącymi dotychczasowych lub proponowanych standardów. Na koniec organ stanowiący standardy powinien uzyskać akceptację interesariuszy dla nowego lub znowelizowanego standardu, co podniesie wiarygodność produktu końcowego oraz autorytet organu.

Działania organu stanowiącego standardy – szczegółowo przeanalizowane poniżej – służą zapewnieniu, by cały proces stanowienia standardu, od rozpoczęcia danego projektu po publikację nowego standardu lub jego zmienionej wersji zapewniał realizację podstawowego celu.

Jaki jest cel stanowienia standardów?

Stanowienie standardów może służyć różnym celom, w zależności od tego, czego dotyczy dany standard. Jeśli chodzi o standardy, które powstają dla profesji księgowej, najważniejsze cele stanowienia standardów obejmują:

- ustanowienie wzorca jakości
- zwiększenie spójności w odniesieniu do świadczenia usług oraz raportów z wyników przeprowadzonych prac akceptowanych w znacznej mierze przez wszystkich interesariuszy

Standardy pozwalają również zapewnić:

- spójność sprawozdań finansowych, a tym samym szerszy dostęp do kapitału
- przekonanie o jakości informacji na rynku oraz stabilizację rynku (poprzez unikanie ryzyka systemowego)
- mobilność specjalistów w skali globalnej (w przypadku standardów globalnych)

Ponadto nadrzędnym celem stanowienia standardów jest zapewnienie, by reżim instytucjonalny właściwie reagował na potrzeby interesu publicznego na szczeblu ogólnosięwiatowym.¹⁹

Standardy uwzględnione w niniejszym opracowaniu generalnie są stosowane przez zawodowych księgowych przyzwyczajonych do kierowania się profesjonalnym osądem. W związku z tym, jeśli chodzi o stanowienie standardów, podejściem faworyzowanym przez profesję księgową jest określenie pewnych kluczowych zasad ogólnych przy pozostawieniu jej przedstawicielom pewnej przestrzeni na stosowanie zawodowego osądu w kwestii tego, jak zastosować te zasady w konkretnej sytuacji. Pojawia się jednak wiele głosów, że standardy coraz częściej zawierają konkretne reguły, tj. wymogi, co do których księgowy nie może zastosować alternatywnego osądu, głównie ze względu na rosnącą rolę i działalność organów nadzoru.

¹⁹ Międzynarodowa Federacja Księgowych (*International Federation of Accountants – IFAC*), (2011). *International Standard Setting in the Public Interest* (Stanowienie standardów międzynarodowych w interesie publicznym) [online] Dostępne pod adresem: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP3-Standard-Setting-in-the-Public-Interest.pdf>.

Przykład

W Międzynarodowych Standardach Rewizji Finansowej (ISA) występuje podział na „wymogi” i „stosowanie i inne objaśnienia”. W związku z tym pojawiły się głosy, że audyt stał się usługą polegającą na kontroli przestrzegania przepisów. Kluczowym celem wydaje się spełnienie oczekiwań organu nadzoru poprzez zapewnienie, że spełnione zostały wszystkie wyszczególnione wymagania.

Wiele osób za najlepsze podejście uważa kombinację zasad ogólnych/celów, wymogów, procedur i wytycznych. Najważniejsze jest jednak określenie od początku (czyli jeszcze podczas opracowywania standardów) jasnych celów i zasad, które powinny przyświecać tworzeniu standardów: jaką zmianę standardy te powinny spowodować? Przy jasno określonych celach stosowanie profesjonalnego osądu będzie ułatwione. Przy odpowiednim poziomie wytycznych, powinno to również doprowadzić do wystarczającego poziomu spójności w stosowaniu.

Standardów nie powinno się stosować jako listy kontrolnej do wypełnienia. Obecnie nie ma, i prawdopodobnie nigdy nie będzie²⁰ ani standardów opartych wyłącznie na przepisach szczegółowych, ani wyłącznie na zasadach ogólnych²¹. Z doświadczenia wynika, że standardy zawsze sytuują się gdzieś pomiędzy zasadami ogólnymi a szczegółowymi przepisami. Kluczowym zagadnieniem jest zachęcanie do postępowania zgodnie z duchem standardu – jego zasadą ogólną – co może doprowadzić do zastosowania zawodowego osądu, ale jednocześnie zapewnia solidność i elastyczność standardów.

Proporcjonalność jest kolejnym czynnikiem, który powinny uwzględnić instytucje stanowiące standardy przy analizie korzyści i kosztów wprowadzenia danego standardu. Ponadto na proces stanowienia standardów mają wpływ normy kulturowe. Doświadczenie pokazuje, że np. małe firmy audytorskie stają często wobec skomplikowanych problemów wdrożeniowych, bo adaptacja standardów do ich potrzeb jest trudna i czasochłonna.

Przykład

Niedawno międzynarodowe standardy rewizji finansowej stały się przedmiotem krytyki ze strony pewnych interesariuszy, którzy twierdzili, że nie są one proporcjonalne, w związku z czym nakładają nadmierne ciężary na biegłych rewidentów z małych i średnich firm audytorskich. Co więcej, pojawiają się głosy, że standardy te utrudniają innowacje w procesie badania sprawozdań finansowych. W związku z tym pojawiła się sugestia, aby międzynarodowe standardy rewizji finansowej skupiły się w większym stopniu na realizacji stawianych w nich celów, a w mniejszym stopniu – na konkretnych wymogach uważanych za niezbędne dla realizacji tych celów.

Podsumowując, standardy wnoszą dodatkową wartość jako wzorzec jakości w skali ogólnoświatowej. Standardy takie służą jako środek doskonalenia inicjatyw profesji księgowej dzięki upowszechnianiu najlepszych praktyk na całym świecie i dzięki zapewnieniu pewnego poziomu harmonizacji. Wspólny

²⁰ Global Public Policy Symposium (Światowe Sympozjum Interesu Publicznego), (2008). Principles-based accounting standards (Standardy rachunkowości oparte na zasadach ogólnych) [online] Dostępne pod adresem: http://pwc.blogs.com/corporatereporting/files/principlesbased_accounting_standards.pdf.

²¹ Standardy oparte na zasadach ogólnych zawierają wytyczne i mogą być stosowane w najrozmaitszych okolicznościach występujących w praktyce, a także zapobiegają wytworzeniu się mechanicznego podejścia do podejmowania decyzji polegającego na „odhaczeniu” kolejnych pozycji z listy. Z drugiej strony zapewnienie zgodności jest łatwiejsze w przypadku standardów opartych na szczegółowych przepisach, zawierających obligatoryjne wymogi nie pozostawiające miejsca na nieporozumienia.

zestaw zasad ogólnych powszechnie akceptowanych i stosowanych niewątpliwie zwiększa zaufanie interesariuszy do profesji księgowej i wyników zastosowania standardów. W ostatecznym rozrachunku poprawia to funkcjonowanie rynku dzięki zwiększeniu porównywalności i przejrzystości. Trudność polega jednak na ustanowieniu takich właśnie standardów, to znaczy na odpowiednim wyważeniu pomiędzy zasadami ogólnymi i szczegółowymi regułami.

Jakie są cele organów stanowiących standardy?

Organy stanowiące standardy odgrywają kluczową rolę w sprawnym przebiegu procesu stanowiącego standardy. W szczególności cele przyświecające instytucjom stanowiącym standardy można podzielić na dwa etapy:

Opracowanie standardów

Najważniejszym celem organów stanowiących standardy jest opracowanie standardów wysokiej jakości, które odpowiadają na potrzeby rynku.

Zapewnienie aprobaty dzięki publikacji wersji roboczych i prowadzeniu konsultacji zgodnie z odpowiednią procedurą

Instytucje tworzące standardy powinny zapewnić transparentną i solidną procedurę służącą zbadaniu reakcji interesariuszy na wprowadzenie i promocję poszczególnych standardów. Generalnie, aby uzasadnić konieczność wprowadzenia danego standardu i jego przydatność, instytucje stanowiące standardy powinny zapewnić dostateczne poparcie dla proponowanych zmian ze strony interesariuszy. Jak wyjaśniono w dalszej części opracowania, wydawanie standardów o wysokiej jakości i przestrzeganie najlepszej praktyki w kwestiach proceduralnych pozostają niezbędnymi czynnikami dla uzyskania aprobaty dla działań organu stanowiącego standardy.

Wprowadzenie i upowszechnienie standardów na rynku

Kolejnym ważnym celem instytucji stanowiących standardy jest wprowadzenie i upowszechnienie standardów, które odpowiadają na aktualne potrzeby rynku. Od instytucji takich oczekuje się obiektywnej prezentacji korzyści, jakie rynek odniesie z wprowadzenia danych standardów.

Ułatwienie wdrożenia standardów

Jeśli standardy zdobędą wystarczające poparcie rynku, następnym krokiem jest zachęcanie do ich przyjęcia i rozpoczęcie wdrażania. Przyjęcia standardów nie należy mylić z ich narzuceniem. Organy stanowiące standardy powinny dać podmiotom zainteresowanym dość czasu na zmianę dotychczasowych praktyk, aby ułatwić wdrożenie nowego lub znowelizowanego standardu. Pomoże to także zapewnić dobre przyjęcie standardu i jego wdrożenie w pierwotnie zakładany sposób.

Zapewnienie aktualności standardów dzięki przeglądom i aktualizacji

Organy stanowiące standardy powinny także zapewnić, by wydane dotychczas standardy zachowały aktualność. Organy te są odpowiedzialne za aktualizację istniejących standardów, gdy występują przesłanki, że przestały one odpowiadać sytuacji w profesji księgowej bądź na rynku albo ich potrzebom. Jest to szczególnie istotne w przypadku zmian w technologii, działalności gospodarczej, a także szerszych przemian społecznych. W związku z tym standardy oparte na zasadach ogólnych mogą okazać się bardziej trwałe, zwłaszcza w okresach szybkich przemian.

Tak więc instytucje stanowiące standardy powinny utrzymywać stały kontakt z interesariuszami na wszystkich etapach procesu stanowiącego standardy. Głównym celem jest tu zapewnienie, by standardy służyły aktualnym potrzebom interesariuszy, w tym profesji księgowej. Wyzwaniem dla organu stanowiącego standardy mogą być relacje z poszczególnymi interesariuszami przy

jednoczesnej potrzebie służeń interesowi publicznemu. Wpływ tych dwóch czynników został omówiony w kolejnych rozdziałach.

2. Kluczowe kwestie dotyczące stanowienia standardów

2.1 Interesariusze i ich potrzeby

Kim są interesariusze?

Interesariusza można zdefiniować jako:

bardziej ogólnie: „osobę zainteresowaną daną kwestią – zwłaszcza jednostką gospodarczą – lub której dana kwestia dotyczy” (Oxford dictionaries)²²

bardziej szczegółowo: „osobę, grupę lub organizację mającą interes w danej organizacji lub której dana organizacja dotyczy. Interesariusze mogą mieć wpływ na działalność, cele i politykę organizacji, bądź też działalność, cele i polityka organizacji mogą wpływać na te osoby, grupy i organizacje.” (Oxford dictionaries)²³

Ogólnie interesariuszami mogą być osoby prywatne, firmy, organy zawodowe i inne organy, aż po polityków i organy nadzoru. Jak wspomniano powyżej, interesariusze mogą zwracać się do instytucji – w tym wypadku instytucji stanowiących standardy – w sprawach będących przedmiotem ich zainteresowania lub które ich dotyczą. Celem interesariuszy jest wywarcie wpływu na program prac

²² stakeholder. (n.d.) W: Oxford Dictionaries [online] Dostępne pod adresem: <https://en.oxforddictionaries.com/definition/stakeholder>.

²³ stakeholder. (n.d.) W: Business Dictionary [online] Dostępne pod adresem: <http://www.businessdictionary.com/definition/stakeholder.html>.

organu stanowiącego standardy i na treść proponowanych standardów. Co ciekawe, termin „interesariusz” nie występuje w żadnej z wymienionych powyżej definicji „organu stanowienia standardów”. Jednakże w ostatnich czasach grono podmiotów zainteresowanych pracą organów stanowiących standardy, które mają największy wpływ na profesję księgową, stale rosło, co ułatwiało niemal nieograniczony dostęp cyfrowy do ich prac. Obecnie do grona interesariuszy należą m.in. inwestorzy (w tym akcjonariusze i właściciele), analitycy, przedsiębiorstwa (w tym kierownictwo), związki zawodowe (w tym pracownicy), administracja publiczna (w tym instytucje nadzorcze i organy podatkowe), firmy konsultingowe, a także przedstawiciele zawodu, samorządów zawodowych, organizacje pozarządowe, naukowcy i całe społeczeństwo. Wynika to ze znaczenia standardów i ich sukcesu na rynku, w tym na największych rynkach kapitałowych. Po części jest to również skutkiem rosnącego zapotrzebowania ze strony regulatorów w reakcji na kolejne fale kryzysów finansowych i gospodarczych oraz nakładania surowszych wymogów na organy stanowiące standardy i kierownictwa przedsiębiorstw w zakresie ich odpowiedzialności przed społeczeństwem.

Przykład

Jednostki notowane ujęte w indeksach CAC 40 (*Cotation Assistée en Continu*) we Francji, DAX (*Deutscher Aktienindex*) w Niemczech i FTSE (*Financial Times Stock Exchange*) w Wielkiej Brytanii mają obowiązek sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych zgodnie z MSSF przyjętymi przez UE. Analogicznie, sprawozdania takie muszą być badane zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej (ISA) lub innymi standardami opracowanymi zasadniczo na ich podstawie. Dane liczbowe wykazywane przez jednostkę mają wpływ na decyzje inwestycyjne. Jest więc konieczne, by inwestorzy mieli zaufanie do standardów, na których podstawie dane te zostały wykazane, a także do usług poświadczających dotyczących tych danych.

Rządy również są zainteresowane takimi standardami, jako że mogą one mieć wpływ na cele interesu publicznego, takie jak stabilność finansowa i dobrobyt, inwestycje długoterminowe, przychody podatkowe itp.

Przykład

W wielu krajach sprawozdanie finansowe jest podstawą dla określenia wysokości zysku jednostki przed opodatkowaniem – wychodząc od zysku księgowego i dokonując korekt wymaganych przez prawo podatkowe, dochodzi się do zysku do opodatkowania.

Dodatkowo, następstwa kryzysu finansowego podkreśliły, jak ważne jest, by informacje finansowe sporządzane przez sektor publiczny były transparentne i aktualne.

Przykład

Różne zjawiska w UE i w innych częściach świata skłoniły państwa do sporządzania sprawozdań finansowych podmiotów publicznych na zasadzie memoriałowej, a nie kasowej, i najlepiej zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rachunkowości Sektora Publicznego (*International Public Sector Accounting Standards – IPSAS*) lub MSSF.

Z drugiej strony, pewne organy polityczne postrzegają czasem standardy jako czynnik, który spotęgował wpływ kryzysu na banki, rynki finansowe i całą gospodarkę.²⁴

Przykład

Dobrym przykładem może być presja wywierana na RMSR przez rządy i organy nadzoru w sprawie nowelizacji standardu dotyczącego ujmowania i wyceny instrumentów finansowych polegającej na wprowadzeniu modelu oczekiwanych strat kredytowych. W efekcie przyniosło to publikację przez RMSR nowego standardu dotyczącego tej dziedziny: MSSF 9 „Instrumenty finansowe”, który po wielu politycznych debatach na szczeblu unijnym został przyjęty z datą wejścia w życie dla okresów sprawozdawczych rozpoczynających się 1 stycznia 2018 r. lub później.

Ten przykład pokazuje, że interesariusze nie są równi, i niektórzy mają większy wpływ niż pozostali. Można to przypisać wielu czynnikom, takim jak ranga polityczna, władza, rola i reputacja, ale także wcześniej podejmowanym inicjatywom. Najbardziej potężni i wpływowi interesariusze zazwyczaj mają większą łatwość wchodzenia w relacje z odnośną instytucją stanowiącą standardy.

Czasem to instytucja sama zwraca się o odpowiedzi do konkretnych interesariuszy albo zaprasza ich do przedstawienia opinii w określonych sprawach. Jest to dobra praktyka, pod warunkiem, że procedura taka odzwierciedla liczebność określonej grupy interesariuszy we właściwych proporcjach.

Przykład

Podejście takie przyjęła Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA) w 2014 r. w trakcie konsultacji projektu „Nieprzestrzeganie przepisów prawa i innych aktów normatywnych”. W celu uzyskania szerokiego zainteresowania tym tematem na całym świecie zorganizowano szereg debat przy okrągłym stole z kluczowymi interesariuszami.

Podsumowując, w większości przypadków organy stanowiące standardy muszą się liczyć z szeroką gamą zróżnicowanych interesów i często sprzecznych oczekiwań. Sprostanie tak różnorodnym potrzebom może być trudnym wyzwaniem, wymagającym pogodzenia sprzecznych interesów. W związku z tym dla pracowników instytucji stanowiących standardy równie ważne jak wiedza merytoryczna, mogą być umiejętności polityczne.

Czy organy stanowiące standardy są w stanie uwzględnić oczekiwania interesariuszy?

Obiektywnie rzecz biorąc, organy stanowiące standardy muszą radzić sobie ze zróżnicowanymi potrzebami i oczekiwaniami interesariuszy. Biorąc też pod uwagę, że niektórzy interesariusze mają łatwiejszy dostęp do tych organów niż inni, zadanie uwzględnienia potrzeb wszystkich interesariuszy w równym stopniu jest wyjątkowo trudne.

Zadowolenie wszystkich interesariuszy przez organ stanowiący standardy jest bez wątpienia niemożliwe. Próba zadowolenia wszystkich interesariuszy mogłaby utrudnić, a w najgorszym przypadku – wręcz uniemożliwić – realizację misji tych organów, czyli opracowanie standardów. Nieuniknione są też sytuacje, że pogląd części interesariuszy zwycięży nad innymi. Instytucje

²⁴ Bengtsson, E. (2011). The IASB, the EU and the global financial crisis (RMSR, UE i globalny kryzys finansowy). Critical Perspectives on Accounting (Rachunkowość z perspektywy krytycznej), (t. 22, wyd.6). str. 567–580.

stanowiące standardy muszą bardzo dbać o zapewnienie, by w procesie stanowienia standardów nie dochodziło do manipulacji ze szkodą dla jakości określonego standardu.

Na koniec i tak instytucje te muszą dokonać trudnych wyborów. Oczekuje się, że zrobią wszystko, co możliwe, by zebrać jak najwięcej opinii od różnych interesariuszy. Wymaga to otwartego, przejrzystego oraz merytorycznie i proceduralnie dobrze przygotowanego procesu publicznych konsultacji. W procesie stanowienia standardów należy też zapewnić interesariuszom możliwość bezpośredniego, dwu- lub wielostronnego kontaktu z przedstawicielami organu stanowiącego. Następnie oczekuje się, że organ odpowiednio wyważy informacje zwrotne uzyskane od interesariuszy i ich oczekiwania z pierwotną misją i celami przyświecającymi pracom nad danym standardem.

Jak powinny wyglądać interakcje z interesariuszami?

Generalnie, aby proces stanowienia standardów zakończył się sukcesem i był dobrze przyjęty, musi obejmować kontakty z właściwymi interesariuszami w ramach sformalizowanej procedury zapewniającej niezależność obu stron, a także odpowiedzialność przed opinią publiczną i przejrzystość. Odpowiednia procedura może przybrać różne formy: tworzenie grup konsultacyjnych, grup doradczych, publikowanie materiałów do dyskusji, rozszerzone konsultacje w różnych formach czy publikowanie kolejnych wersji roboczych standardu.

Możliwe skutki angażowania interesariuszy mogą być różne:

- Z jednej strony, wielu interesariuszy ma unikalny wgląd w pewne kwestie należące do obszaru ich zainteresowań i może zapewnić kadry, które pomogą w formułowaniu decyzji lub realizacji projektów dotyczących stanowionych standardów. Angażowanie interesariuszy przyczynia się do budowania zaufania, co może przyczynić się do lepszego odbioru i wsparcia produktu końcowego. Zwiększa także przejrzystość i może prowadzić do podejmowania lepszych decyzji.²⁵
- Z drugiej strony, zapraszanie do zgłaszania opinii w sytuacji, gdy od organu stanowiącego standardy wymagane jest zdecydowane działanie, jest czasochłonne i może sprawiać wrażenie, że organ ten nie ma silnego przywództwa. Jeśli zaś organ zapyta interesariuszy o opinie, których potem nie uwzględni, może to rodzić wrażenie, że oczekiwania interesariuszy nie zostały spełnione.²⁶ To z kolei powoduje erozję zaufania do organu, a przede wszystkim prowadzi do braku akceptacji procedur i produktów organu przez interesariuszy.

Kontakty z interesariuszami są kluczowym elementem procesu stanowienia standardów. Standardy są tworzone po to, by zwiększyć poziom zaufania i służyć potrzebom rynku. Z tego powodu informacje zwrotne od interesariuszy powinny świadczyć o tym, czy cel ten udało się osiągnąć, zwłaszcza gdy różne grupy interesariuszy wyrażały różne poglądy. Jeśli informacje zwrotne od pewnej grupy interesariuszy nie zostaną uwzględnione w ostatecznej wersji standardu, może to mieć reperkusje, którymi trzeba rozważnie zarządzać. Jeśli wkład interesariuszy zostanie zignorowany do tego stopnia, że reputacja organu zostanie nadwerżona, ustanowiony standard stanie się bezużyteczny.

²⁵ Chron, (n.d.). [online] Advantages and Disadvantages of Stakeholders (Korzyści i wady angażowania interesariuszy). [online] Dostępne pod adresem: <http://smallbusiness.chron.com/advantages-disadvantages-stakeholders-32179.html>.

²⁶ Ibid.

Jednocześnie, wraz ze znaczącym poszerzeniem się grona odbiorców standardów, od instytucji, które je ustanawiają, oczekuje się uwzględnienia jak najszerzego wachlarza poglądów – to zaś jest czasochłonne. W interakcjach z interesariuszami należy też brać pod uwagę czynnik czasu. Standardy należy sfinalizować i wydać odpowiednio szybko, a więc konsultacje z interesariuszami powinny być tak wbudowane w proces stanowienia standardów, aby nie powodować znaczących opóźnień w harmonogramie prac nad danym dokumentem. Czasem jednak informacje zwrotne od interesariuszy mogą spowodować konieczność daleko idącej rewizji wcześniej przyjętego podejścia; wówczas na dopracowanie standardu może być potrzeba więcej czasu.

Służenie interesowi publicznemu powinno być celem nadrzędnym, ponad uwzględnieniem interesów poszczególnych grup interesariuszy, zwłaszcza gdy interesy takich grup są sprzeczne. W następnej sekcji omówione zostanie znaczenie uwzględnienia interesu publicznego przy opracowywaniu standardów, a także trudności, jakie nastręcza zdefiniowanie tego interesu.

2.2 Interes publiczny

Co to jest interes publiczny?

„Interes publiczny to korzyści czerpane przez ogół społeczeństwa z działania, decyzji lub polityki oraz oficjalne procedury obowiązujące w odniesieniu do takich działań, decyzji lub polityki.” (IFAC)²⁷

Jakkolwiek doceniamy próby podejmowane przez IFAC w tym obszarze, nadal uważamy, że zdefiniowanie interesu publicznego jest zadaniem trudnym, o ile nie niemożliwym. Wynika to z ogólnikowego charakteru tego pojęcia oraz różnorodności interpretacji, które nadają mu różni interesariusze w różnych częściach świata. Ogólne nie jest jasne, co właściwie oznacza interes publiczny. Niemniej jednak nie tylko rządy i politycy, ale także organy nadzoru i decydenci raz po raz twierdzą, że ich poglądy reprezentują interes publiczny. Dlatego zwrócenie szczególnej uwagi na tę kwestię jest ważne z perspektywy stanowienia standardów. Na podstawie przeglądu literatury przedmiotu na potrzeby niniejszego dokumentu, interes publiczny można określić jako „dobrobyt ogółu społeczeństwa (w przeciwieństwie do odrębnego i prawdopodobnie samolubnego interesu osoby, grupy lub firmy), istotny dla całego społeczeństwa i zasługujący na uznanie, promowanie i ochronę przez rząd i jego organy.”²⁸

Analizując powyższą definicję w kontekście dobrobytu ogółu społeczeństwa, łatwiej jest określić, co interesem publicznym nie jest lub nie powinno być. Dla przykładu, nie jest interesem publicznym przedkładanie interesu jednej lub kilku osób lub grup. Interes publiczny niekoniecznie też obejmuje każdego, korzyści działania w służbie interesu publicznego mogą należeć raczej do sfery percepcji niż obiektywnie mierzalnej rzeczywistości, i nie muszą być podzielane przez wszystkich.²⁹

²⁷ Międzynarodowa Federacja Księgowych (*International Federation of Accountants – IFAC*), (2012). *A Definition of the Public Interest* (Definicja interesu publicznego) [online] Dostępne pod adresem: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/PPP%20%20%282%29.pdf>.

²⁸ Interes publiczny. (n.d.) W: BusinessDictionary [online] Dostępne pod adresem: <http://www.businessdictionary.com/definition/public-interest.html>.

²⁹ Van Mourik, C. (2012). *Response to the IASB's DP/2013/1 A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting* (Odpowiedź do materiałów do dyskusji nr DP/2013/1 Przegląd ram koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej) opublikowanych przez RMSR [online] Dostępne pod adresem: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3255_CarienvanMaourikOpenUniversityBusinessSchool_0_OpenUniversityBusinessSchool.pdf.

Jak omówiono poniżej, nie jest łatwo określić, jak służyć interesowi publicznemu. Interes publiczny to pojęcie elastyczne, ewoluujące w czasie i zmienne. Definiowanie go nieuchronnie oznacza jego zawężenie. Pożądany rezultat w różnych sytuacjach może oznaczać co innego. Ważnym warunkiem jest chęć służenia interesowi publicznemu. Kolejnym warunkiem będzie podążanie za pewnymi zasadami, które mogą pełnić rolę drogowskazów.

Rola interesu publicznego w profesji księgowej

„Księgowy to mąż zaufania w życiu społeczno-gospodarczym”. (Limberg)³⁰

Służba w interesie publicznym pozostaje niezwykle ważna dla profesji księgowej. Wraz z upływem czasu zapewnienie, by interes publiczny pozostał priorytetem w wykonywaniu zawodu księgowego, nabiera coraz większego znaczenia. Kierowanie się interesem publicznym przy stanowieniu standardów może przyczynić się do wyeliminowania sytuacji, gdy interesy określonej grupy dominują w procesie opracowywania standardów i zapewnienia długofalowych korzyści dla ogółu społeczeństwa.

Przed podjęciem ważnych decyzji dotyczących opracowywania, rewizji czy finalizacji standardu organ stanowiący powinien odwołać się do swojej pierwotnej misji i kierować się swoimi głównymi obowiązkami. Ma to zapewnić, że standardy będą przez cały czas odzwierciedlać długofalowe wartości nakreślone w misji, a nie krótkoterminowe cele określonych grup interesów.

Jak radzić sobie z interesem publicznym?

„Trzymanie się szczegółowej definicji [interesu publicznego] może spowodować niezamierzone skutki” (ICAEW - Instytut Biegłych Księgowych Anglii i Walii)³¹

Konkretnych wskazówek, jak służyć interesowi publicznemu, nie ma. Służba interesowi publicznemu nie daje się zredukować do jednego modelu, pasującego do każdej sytuacji, który można by zamknąć w definicji, warunkach czy wytycznych – byłoby to z góry skazanie na niepowodzenie. Organy stanowiące standardy powinny kierować się własnym osądem, w jaki sposób najlepiej uzyskać pożądany wynik, zgodnie z interesem publicznym. Mając to na uwadze, poniżej przedstawiono szereg zasad, które organy te powinny uwzględnić.

Po pierwsze, przed podjęciem każdej decyzji powinny bezstronnie ocenić interesy i potrzeby wszystkich zainteresowanych stron. Decyzje podejmowane w interesie publicznym nie zawsze są zgodne z tym, co biznes postrzega jako analizę kosztów i korzyści ekonomicznych. Doświadczenie pokazuje, że konkretne interesy, np. handlowe, z czasem mogą tracić na ważności i być zaniechane. Interes publiczny natomiast często oznacza długofalowe inicjatywy, które mają pozytywnie wpłynąć na społeczeństwo. Organy stanowiące standardy powinny zwłaszcza rozważyć, czy zaproponowana inicjatywa przyniesie korzystne zmiany w zachowaniach przedstawicieli profesji księgowej lub innych zainteresowanych stron.

Niektórzy uważają, że organy te powinny również zastanowić się, kto skorzysta na danej zmianie. W życiu codziennym terminy „interes publiczny” i „dobro powszechne” stosowane są często wymiennie. Dobro powszechne obejmuje każdego, a korzyści są obiektywnie możliwe do

³⁰ Accountant (Księgowy), (2015). Przybliżone tłumaczenie z: “De accountant is de vertrouwensman van het maatschappelijk verkeer” by Théodore Limperg jr. [online] Dostępne pod adresem:

<https://www.accountant.nl/magazines/accountant-2015-q2/aartsvader-van-de-nederlandse-accountants/>.

³¹ ICAEW, (2012). *A Definition of the Public Interest* (Definicja interesu publicznego) [online] Dostępne pod adresem: <http://www.icaew.com/~media/corporate/files/technical/ethics/public%20interest%20summ%20web.ashx>.

stwierdzenia i przysługują każdemu.³² Należy jednak rozróżnić pojęcia interesu publicznego i dobra powszechnego. Podejmując decyzje, należy odrzucić wszelkie konkretne interesy osobiste, polityczne lub interesy konkretnej grupy. Innymi słowy, interes publiczny to nie zawsze to, czym zainteresowana jest opinia publiczna.³³

W dzisiejszym świecie, gdzie globalizacja ekonomiczna zaszła znacznie dalej niż globalizacja polityczna, co stwarza niezdrowe zachęty i możliwości uzyskania prywatnych korzyści kosztem społeczeństwa, kwestia interesu publicznego zasługuje na poważne potraktowanie.³⁴ Zapewnienie, że prowadzone działania służą interesowi publicznemu, obejmuje ocenę, czy wymogi bądź działania podejmowane w celu zmiany zachowań przyniosą długofalowe korzyści ogółowi społeczeństwa.³⁵

Nie ma wątpliwości, że interes publiczny jest postrzegany odmiennie w różnych częściach świata. Nie można twierdzić, że istnieje jedna, uniwersalna definicja interesu publicznego. Interes publiczny zmienia się w zależności od historii i kultury danego kraju.

Instytucje stanowiące standardy powinny też uznać, że interes publiczny to pojęcie dynamiczne i podlega zmianom w czasie. Proponowane standardy powinny przynosić długofalowe korzyści społeczeństwu. Jednakże potrzeby społeczeństwa zmieniają się w czasie, więc organy stanowiące standardy powinny zapewnić, że przyjęta przez nie perspektywa jest aktualna i obowiązująca.

Podsumowując, nie ma jednej powszechnie przyjętej definicji interesu publicznego, a stosowanie tego terminu w praktyce też może być zróżnicowane. Należy zawsze rozważyć, czy oczekiwane skutki będą korzystne dla społeczeństwa w długiej perspektywie. Jest to na pewno bardzo trudne zadanie dla organów stanowiących standardy, wymagające nie tylko obiektywnej oceny, ale także znajomości bieżących potrzeb interesariuszy. Jak więc podkreślono w poprzednim rozdziale, twórcy standardów powinni wsłuchać się w uwagi wpływające z różnych stron i upewnić się, że ich uwzględnienie nie będzie ze szkodą dla interesu publicznego.

³² Van Mourik, C. (2012). *Response to the IASB 's DP/2013/1 A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting* (Odpowiedź do materiałów do dyskusji nr DP/2013/1 Przegląd ram koncepcyjnych sprawozdawczości finansowej) opublikowanych przez RMSR [online] Dostępne pod adresem: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3255_CarienvanMaourikOpenUniversityBusinessSchool_0_OpenUniversityBusinessSchool.pdf.

³³ Carter, M. i Bouris, A. (2012). Freedom of information (Wolność informacji) [online] Dostępne na: <https://www.ucl.ac.uk/political-science/publications/unit-publications/134.pdf>.

³⁴ Van Mourik, C. (2013). The public interest in international financial accounting, reporting and regulation (Interes publiczny w międzynarodowej rachunkowości finansowej, sprawozdawczości i nadzorze). W: Van Mourik, Carien i Walton, Peter red. *The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation*. Abingdon: Routledge, str. 187–206.

³⁵ ICAEW, (2012). Acting in the Public Interest (Działanie w interesie publicznym) [online] Dostępne na: <http://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/ethics/public%20interest%20summ%20web.ashx>.

3. Propozycje zmian i porównanie z istniejącymi organami stanowienia standardów

3.1 Wprowadzenie

W poprzednich rozdziałach dokonaliśmy przeglądu obecnych procedur stanowienia standardów i zmieniającego się środowiska, w którym powstają. Celem tego rozdziału jest określenie jasnych zasad, które mogłyby stanowić podstawę stanowienia standardów w XXI wieku. Uznajemy fakt, że istnieją liczne i zróżnicowane poglądy na ten temat, więc konieczne jest podkreślenie, że żadna lista proponowanych kluczowych zasad nie będzie wyczerpująca.

Celem listy zaproponowanej poniżej jest ułatwienie dyskusji pomiędzy zainteresowanymi stronami w kwestii najbardziej odpowiednich zasad, które należałoby brać pod uwagę przy analizie procesu stanowienia standardów. Nasze propozycje uwzględniają wnioski wyciągnięte z przeszłych doświadczeń, aktualną sytuację i nieustannie zmieniające się potrzeby i oczekiwania interesariuszy. Dlatego poprawa relacji z interesariuszami pozostaje absolutną koniecznością.

Od chwili wprowadzenia standardów na rynek czasy się zmieniły. Innowacje w technologii wpłynęły na sposób, w jaki interesariusze pracują z informacjami. Oczekiwania co do szybkości i ilości

informacji przekazywanych interesariuszom wzrosły. Jednocześnie interesariusze oczekują ciągłej poprawy jakości i przestrzegania zasady odpowiedniej procedury. Interesariusze pracują szybciej i oczekują, że wszelkie wzorce jakości istotne z punktu widzenia ich pracy – tzn. standardy – również będą opracowywane coraz szybciej.

Ponadto, zwiększone zainteresowanie stanowieniem standardów ze strony decydentów zmieniło sposób postrzegania tych standardów przez społeczeństwo. Niektórzy decydenci i inni interesariusze stracili zaufanie do standardów i procesu ich stanowienia. Doprowadziły do tego upadki znaczących firm i niedawny kryzys finansowy. Zjawiska te były przypisywane temu, że niektóre standardy nie były dość dobre w przewidywaniu oczekiwanych strat, lub też odwrotnie - miały efekt procykliczny poprzez przyspieszanie ujmowania strat. Decydenci podnosili obawy, czy niektóre organy stanowiące standardy mają do tego legitymację. Pojawiły się pytania o finansowanie, niezależność i wewnętrzne zarządzanie tych organów.

Co więcej, relacje pomiędzy niektórymi organami stanowienia standardów i pewnymi interesariuszami ucierpiały ze względu na nieporozumienia i różnice w oczekiwaniach. Interesariusze wyrazili pogląd, że czują się pomijani w procesie stanowienia standardów i w samych standardach. Choć przyczyny takiej sytuacji wymagają dalszej analizy i dyskusji, istnieje obawa, że stanowienie standardów, a zwłaszcza same standardy lub ich części mogą stracić wiarygodność i przestać być stosowane przez marginalizowanych interesariuszy.

Podsumowując, z tych i innych powodów istnieje potrzeba ponownego otwarcia debaty na temat tego, jak powinien wyglądać model stanowienia standardów w XXI wieku. Po należytych rozważeniach tej kwestii, uważamy, że model taki powinien uwzględniać następujące kluczowe zasady:

- A. legitymizacja (prawomocność)
- B. niezależność
- C. przejrzystość
- D. odpowiedzialność przed opinią publiczną
- E. właściwa procedura
- F. wyważony skład organów

3.2 Proponowane kluczowe zasady i kryteria stanowienia standardów w XXI wieku

A. Legitymizacja (prawomocność)

Wyjaśnienie

Aby organ stanowienia standardów miał autorytet, tj. zdolność do stanowienia standardów, których użytkownicy będą przestrzegać, musi mieć legitymację do stanowienia standardów. Może ona wynikać z posiadanych uprawnień ustawowych w zakresie stanowienia standardów lub z „ciężaru gatunkowego” samego organu, który budzi szacunek podmiotów ostatecznie odpowiedzialnych za upowszechnianie i stosowanie danych standardów.

Oczekuje się, że standardy będą służyć potrzebom rynku i stanowić wzorzec najlepszej praktyki wśród interesariuszy. Prawomocność procesu stanowienia standardów oznacza, że standardy właściwie służą postawionym im celom, zgodnie z zasadami organu, który je ustanowił. Zaufanie, jakość, innowacyjność, szybkość reakcji i terminowość to kluczowe czynniki, które przesądzają o legitymizacji organów stanowiących standardy.

Kryteria

Interesariusze

- Procedura stanowienia standardów, wewnętrzne zarządzanie i nadzór są szeroko akceptowane i uznawane przez interesariuszy. Standard musi być częścią obszernego zbioru lub ram, w których jest przyjmowany i stosowany.
- Standardy są postrzegane jako możliwie jak najbardziej istotne z punktu widzenia potrzeb interesariuszy.
- Standardy są stanowione zgodnie z zasadami organu, który je ustanowił.

Terminowość

- Standardy są postrzegane jako możliwie jak najbardziej terminowe z punktu widzenia potrzeb interesariuszy.

Innowacyjność

- Standardy uwzględniają aktualne zmiany technologii i środowiska rynkowego.

Nasze podejście

W tym rozdziale przedstawiamy zasady, które według Accountancy Europe są najważniejsze dla stanowienia standardów, a także odnośne kryteria.

Zidentyfikowaliśmy także pewne obszary wymagające poprawy:

- legitymizacja: terminowość, innowacje
- niezależność: skład organów; zrównoważony i trwały model finansowania
- odpowiednia procedura: nadrzędne kryteria, interes publiczny i uczciwość
- wyważony skład organów: proces powoływania członków; rola sekretariatów

Zagadnienia te omówiono bardziej szczegółowo w sekcji 3.4.

B. Niezależność

Wyjaśnienie

Niezależność w stanowieniu standardów powinna umożliwiać wydanie standardów bez poddawania się nieodpowiednim wpływom lub bez konfliktu interesów, który mógłby niezależności zagrozić. Innymi słowy, aby podejmowane decyzje były obiektywne, organ stanowiący standardy jako całość musi być niezależny od wszelkich grup interesariuszy.

Jeśli chodzi o postrzeganie niezależności, kluczem jest finansowanie, ponieważ organy stanowiące standardy nie powinny działać pod presją finansową. Ponadto jest absolutnie niezbędne, aby organ stanowiący standardy nie był uzależniony od sponsorów politycznych czy korporacyjnych (pod względem finansów czy korzystania z personelu), ani też nie powinien ulegać wpływom specjalnych grup interesów czy innych interesariuszy, którzy mają własne cele, niekoniecznie zgodne z interesem publicznym.

Kryteria

Skład organu

- Żadna z grup interesów nie ma możliwości wywierania nieodpowiedniego wpływu w ramach organu.
- Skład organu odzwierciedla szeroką reprezentację ważnych interesariuszy.
- Funkcjonują struktury wystarczająco izolujące organ od wpływów politycznych czy innych niestosownych wpływów zewnętrznych.

Wyważony i trwały model finansowania

- Funkcjonuje stabilny mechanizm finansowania wspierający organ stanowiący standardy i organ nadzoru nad interesem publicznym.
- Model finansowania zapewnia, że składki są rozłożone sprawiedliwie i w sposób uzasadniony pomiędzy potencjalne źródła.
- Model finansowania jest wolny od konfliktu interesów poprzez wykluczenie członków organu stanowiącego standardy i organu nadzoru nad interesem publicznym z mechanizmu finansowania.

C. Przejrzystość

Wyjaśnienie

W dzisiejszym społeczeństwie istnieje zapotrzebowanie na coraz większą przejrzystość działania i wewnętrznego zarządzania organów stanowiących standardy. Przejrzystość zwiększa zaufanie

interesariuszy do procesu decyzyjnego organu stanowiącego standardy. Pomaga też w lepszej ocenie strategii i wyników pracy organu stanowiącego standardy.

Kryteria

Proces decyzyjny

- Strategia i plan prac organu są publicznie dostępne.
- Proces decyzyjny jest przejrzysty.
- Posiedzenia są otwarte dla publiczności.
- Porządek posiedzeń i protokoły z posiedzeń są publicznie dostępne.
- Listy z uwagami otrzymane w odpowiedzi na propozycje są publicznie dostępne.
- Strony zainteresowane mają możliwość sprawdzenia, jak i dlaczego podejmowane są poszczególne decyzje, tj. organ udostępnia informację zwrotną objaśniającą sposób uwzględnienia kluczowych zagadnień i otrzymanych komentarzy.

D. Odpowiedzialność przed opinią publiczną

Wyjaśnienie

Odpowiedzialność publiczna oznacza zapewnienie, że organy stanowiące standardy biorą odpowiedzialność za swoje działania i są gotowe naprawić ewentualne błędy, o ile ma to zastosowanie. Oczekuje się, że nastąpi to odpowiednio szybko, nawet wtedy, gdy informacja zwrotna od interesariuszy jest negatywna.

Odpowiedzialność przed opinią publiczną ma kluczowe znaczenie dla wypełnienia przez organ stanowiący standardy jego obowiązków w zakresie interesu publicznego. Odnosi się to do jakości ostatecznych standardów, a także do procedur, zgodnie z którymi standardy te są opracowywane i nowelizowane, w tym interakcji z interesariuszami.

Kryteria

Relacje ze światem zewnętrznym

- Organ stanowiący standardy i jego kierownictwo zasięgają opinii kluczowych interesariuszy.
- Organ stanowiący standardy potrafi wykazać, że standardy w swej finalnej postaci służą interesowi publicznemu, a wkład kluczowych interesariuszy został w nich uwzględniony.
- Standardy są wydawane wtedy, gdy istnieje autentyczna potrzeba reakcji na faktyczne potrzeby rynku, a także na zmiany w praktyce i innowacje.

- Ocena wpływu: przed finalizacją standardu oraz po upływie rozsądnego okresu jego stosowania organ, który ten standard ustanowił, powinien dokonać oceny ogólnego wpływu standardu na rynek.

Właściwa procedura

Wyjaśnienie

Właściwa procedura w stanowieniu standardów powinna zapewniać, że w pełni odpowiada ono na potrzeby interesu publicznego oraz interesariuszy. Właściwa procedura powinna też zapewniać publiczną odpowiedzialność i przejrzystość tworzenia standardów oraz przyczyniać się do zwiększenia prawomocności standardów.

Interesariusze muszą mieć pewność, że organ stanowiący standardy stosuje właściwe procedury w odniesieniu do swojej działalności i zarządzania wewnętrznego. Organ stanowiący standardy powinien w odpowiedni sposób angażować interesariuszy w celu zapewnienia, że proponowana strategia organu uwzględnia zagadnienia, które interesariusze uważają za odpowiednie.

Kryteria

Nadrzędne kryteria

- Organy stanowienia standardów i nadzoru publicznego powinny mieć odrębne, rozbudowane procedury wpływające na ich działania i podejmowane decyzje.
- Organy stanowienia standardów powinny koordynować swoje prace w kwestiach będących przedmiotem wspólnego zainteresowania.
- Od organów stanowienia standardów oczekuje się przeprowadzenia oceny przed wydaniem standardu, czy ostateczna wersja standardu realizuje cele określone na początku procesu jego tworzenia.
- Właściwa procedura jest postrzegana jako sprawiedliwa, przejrzysta i umożliwiająca wyważenie sprzecznych interesów oraz niepodatna na nieodpowiednie wpływy z zewnątrz.

Interes publiczny

- Uwzględnienie interesu publicznego jest integralną częścią niezależnej struktury, zarządzania wewnętrznego i procedury stanowienia standardów.
- Organ nadzoru nad interesem publicznym powinien mieć jasne cele, unikać skomplikowanej struktury i działać sprawnie. Zakłada się, że w normalnej sytuacji powinien być tylko jeden taki organ.

- Skład organu nadzoru nad interesem publicznym powinien zapewniać, że:
 - Członkowie reprezentują szeroki i wyważony krąg kluczowych interesariuszy, a organ nie jest zdominowany przez interesy jednej grupy interesariuszy.
 - Mechanizm finansowania jest skonstruowany w sposób niezagrażający niezależności organu nadzoru.
 - Organ nadzoru posiada uprawnienia do zatwierdzania właściwej procedury organu stanowiącego standardy oraz rekrutacji nowych członków.

Inkluzywność

- Organ może zwracać się o radę do kluczowych interesariuszy w najważniejszych kwestiach do rozstrzygnięcia.
- Prowadzone są szeroko zakrojone, publiczne konsultacje w sprawie najważniejszych propozycji, umożliwiające interesariuszom udział w tworzeniu standardów i wyrażenie opinii w uczciwym wysłuchaniu.
- Procedura pozwala na uczestnictwo w tworzeniu standardów szerokiemu wachlarzowi grup społecznych.

Uczciwość

- Organ nadzoru nad interesem publicznym powinien potwierdzić, że organ stanowiący standardy przestrzega właściwej procedury, chroniąc zasady, takie jak niezależność, przejrzystość i obiektywizm. Mechanizm nadzoru nie powinien przewidywać interwencji powodujących zmianę lub opóźnienie programu prac organu stanowiącego, mieszania się w dyskusje czy kwestionowania decyzji podjętych przez kompetentny organ działający zgodnie z odpowiednimi procedurami.

F. Zrównoważony skład organu

Wyjaśnienie

Skład rady organu stanowiącego standardy powinien odzwierciedlać szereg różnych kryteriów. Proces powoływania do rady powinien być przejrzysty i otwarty dla każdego oraz zapewniać odpowiedni czas na złożenie aplikacji. Członkowie rady powinni pochodzić ze zróżnicowanych, ale relewantnych środowisk, co pozwoli zapewnić większą akceptowalność i zróżnicowanie ich wkładu w proces stanowienia standardów. Wszyscy członkowie rady organu powinni

także dysponować niezbędną wiedzą merytoryczną, zwłaszcza w przypadku standardów o wysoce technicznym charakterze.

Kryteria

Proces powoływania do rady

- Skład rady oraz grup roboczych i doradczych zapewnia możliwość aktywnego udziału wszystkim najważniejszym grupom interesariuszy. Kluczowe kryteria to:
 - Proces powoływania członków rady.
 - Warunki i długość kadencji.
 - Zróżnicowanie: geograficzne (np. kraje, w których obowiązuje prawo zwyczajowe i kraje z prawem ustanowionym), płeć, wykształcenie itp.
 - Kompetencje/kwalifikacje: rada i jej grupy robocze dysponują odpowiednią i potrzebną wiedzą biznesową, zawodową i merytoryczną.
 - Możliwości techniczne: żadna z grup interesariuszy nie jest w stanie zdominować rady ani wywierać niestosownego wpływu. Niezależnie od powyższego, im bardziej techniczne są dane standardy, tym większe powinno być zaangażowanie ekspertów merytorycznych.

Rola sekretariatu

- Sekretariat jest niezależny od interesów osobistych i niestosownego wpływu poszczególnych interesariuszy.
- Sekretariat dysponuje niezbędną wiedzą merytoryczną.

3.3 Analiza procesu stanowienia standardów w odniesieniu do standardów będących pod nadzorem publicznym

Wprowadzenie

Po przeanalizowaniu niektórych zasad i kryteriów, które mogłyby stanowić podstawę procesu stanowienia standardów w dzisiejszych czasach, byłoby błędem pominąć kwestię, jak te zasady i kryteria mają się do istniejących organów stanowienia standardów. Praca, jaką wykonują obecnie organy stanowienia standardów, podlegała ewolucji przez lata rozwoju i współpracy z profesją księgową i innymi interesariuszami. Modele te stanowią bazę standardów zawodowych w Europie i innych regionach świata oraz chronią ich spójność i jakość.

Niemniej jednak, z powodów wskazanych na początku rozdziału 3., debata na temat możliwych sposobów funkcjonowania stanowienia

standardów w XXI wieku może pomóc w zapewnieniu, że standardy te będą nadal odpowiadać na aktualne i przyszłe potrzeby interesariuszy i społeczeństwa jako całości.

Do kwestii podstawowych podnoszonych w odniesieniu do stanowienia standardów w XXI w. należą następujące pytania: kto powinien ponosić odpowiedzialność za wydawanie standardów? Kto dysponuje odpowiednią wiedzą lub odpowiednią pozycją, z punktu widzenia uczciwości, by naprawdę zaangażować się w proces stanowienia standardów? Czy są to przedstawiciele profesji księgowej, organy nadzoru, czy też inni ważni interesariusze, działający w odpowiednich ramach i we właściwych rolach?

Pytania te stają się naglące, gdy powiąże się je z kwestiami zasobów i finansowania. Czy jest możliwe, i w ogóle pożądane, powierzenie zadania stanowienia standardów podmiotowi całkowicie niezależnemu od jednostek, które są głównymi beneficjentami tego procesu, jak sporządzający sprawozdania finansowe w przypadku standardów rachunkowości i sprawozdawczości albo biegli rewidenci w przypadku standardów rewizji finansowej, itp.? A jeśli tak, czy jest możliwe znalezienie wystarczającego finansowania z bardziej „neutralnych” źródeł, które również odnoszą korzyści ze stosowania standardów, takich jak użytkownicy, organy nadzoru itp.? Niektórzy zdecydowanie popierają pogląd, że istniejące organy stanowienia standardów powinny być całkowicie niezależne od sporządzających sprawozdania finansowe lub profesji księgowej, i że należy przeciąć wszelkie pozostałe związki pomiędzy Międzynarodową Federacją Księgowych (IFAC) a Radą Międzynarodowych Standardów Audytu i Usług Poświadczających (IAASB) czy między Radą Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA) a Radą Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSASB). Celem tego rozdziału nie jest udzielenie odpowiedzi na te pytania, lecz podniesienie różnych zagadnień dotyczących procesu stanowienia standardów, które wynikają z tych podstawowych pytań.

W związku z tym pożądane zasady ogólne i kryteria wyszczególnione w sekcji 3.2 zostały zestawione i porównane ze stosowanymi przez istniejące organy stanowienia standardów opracowujące standardy podlegające nadzorowi publicznemu.

Należy podkreślić, że nie jest celem ani tego rozdziału, ani całego opracowania sformułowanie definitywnych wniosków czy niezmiennych poglądów. W związku z tym wszelkie uwagi zawarte w tym rozdziale są prezentowane jedynie jako kwestie do ewentualnego rozważenia w odniesieniu do przyszłych zmian i w żadnym wypadku nie należy domniemywać, że ich lista jest wyczerpująca. Niniejszy rozdział ma w zamierzeniu stać się punktem wyjścia do dyskusji, analizy gwałtownych przemian

społecznych zachodzących wokół nas i zbadania możliwych kierunków zmian w stanowieniu standardów.

Jak wskazano na wstępie, zakres tego opracowania ogranicza się do standardów międzynarodowych podlegających nadzorowi publicznemu i obejmuje rachunkowość, audyt (w tym wewnętrzną kontrolę jakości) oraz etykę i niezależność. Tam, gdzie jest to istotne, w opracowaniu uwzględniono również standardy rachunkowości dla sektora publicznego.³⁶ W tym rozdziale analizuje się strukturę i organy następujących instytucji stanowiących standardy:

- Organ Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB) i Grupa ds. Monitorowania (ang. *Monitoring Group* – MG):
 - Rada Międzynarodowych Standardów Audytu i Usług Poświadczających (IAASB)
 - Rada Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA)
 - Obie są wspierane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC)
- Komitet ds. Interesu Publicznego (ang. *Public Interest Committee* – PIC):
 - Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (*International Public Sector Accounting Standards Board* – IPSASB)
 - Wspierana przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC)
- Rada Monitoringu:
 - Fundacja MSSF (Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej):
 - Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB)

Istniejące modele stanowienia standardów w innych częściach świata

Stanowienie standardów jest powszechnie przyjętym procesem w kilku innych kręgach zawodowych i dziedzinach specjalizacji. Wśród najszerszej stosowanych standardów międzynarodowych są standardy ISO, przyjęte do wielu zastosowań w przemyśle, w tym w lotnictwie i telekomunikacji.

Szczegółowa analiza procedur obowiązujących przy stanowieniu tych standardów nie jest celem niniejszego opracowania. Warto

³⁶ Dalsze szczegóły zob. rys. 1 w rozdz. 1.

jednak wspomnieć o wnioskach nasuwających się przy porównaniu „naszych” standardów zawodowych ze standardami stosowanymi w innych branżach.

Ogólnie rzecz biorąc, można powiedzieć, że złożoność, inkluzywność i przejrzystość proceduralna tych instytucji stanowiących standardy jest często zdumiewająco prosta i różna w zależności od celu, któremu dane standardy mają służyć. Niektóre z nich funkcjonują niemal wyłącznie jako ciała czysto eksperckie, które wydają standardy techniczne przy minimalnym nadzorze nad procesem ich stanowienia.

Analiza istniejących organów stanowienia standardów podlegających nadzorowi publicznemu

Patrząc na odnośne struktury i procedury stanowienia standardów przyjęte przez instytucje opracowujące powszechnie przyjęte standardy międzynarodowe, standardy analizowane w tym opracowaniu są opracowywane i wydawane przez instytucje posiadające silne struktury zarządzania wewnętrznego i nadzoru, które wykształciły się z biegiem czasu. Zarówno Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC), jak i Fundacja MSSF wypracowały rozbudowane struktury służące zapewnieniu, że kryteria takie jak prawomocność, odpowiedzialność przed opinią publiczną, przejrzystość, inkluzywność i nadzór publiczny zostały uwzględnione w maksymalnym możliwym zakresie, po to aby wydawane standardy były wysokiej jakości, niezależne od niestosownych wpływów i służyły interesowi publicznemu. Ponadto, większość z tych procedur jest publicznie znana, aby zapewnić odpowiedni poziom przejrzystości.

Gdzie dziś jesteśmy?

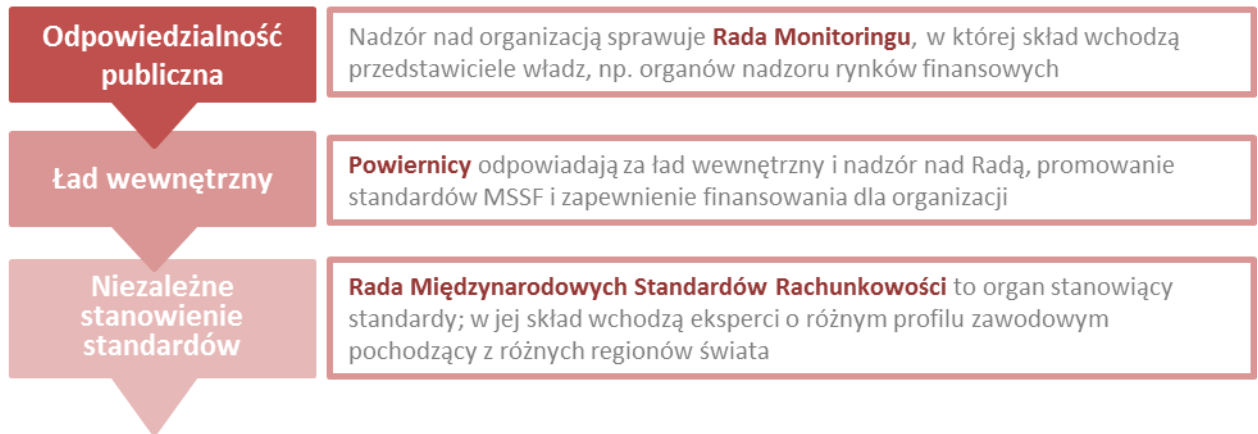
Zarówno Fundacja MSSF³⁷, wraz z Radą Monitoringu i Powiernikami, jak Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC)³⁸, wraz z Grupą ds. Monitorowania i Organem Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB) mają bardzo dobrze opracowane procesy dopasowane do ich struktury i zarządzania wewnętrznego. Poniżej znajdują się publicznie dostępne schematy organizacyjne tych instytucji.

³⁷ Dalsze informacje można uzyskać: MSSF 2017. Who we are and what we do (Kim jesteśmy i co robimy) [online] Dostępne pod adresem: <http://www.ifrs.org/About-us/Documents/Who-We-Are-English.pdf>.

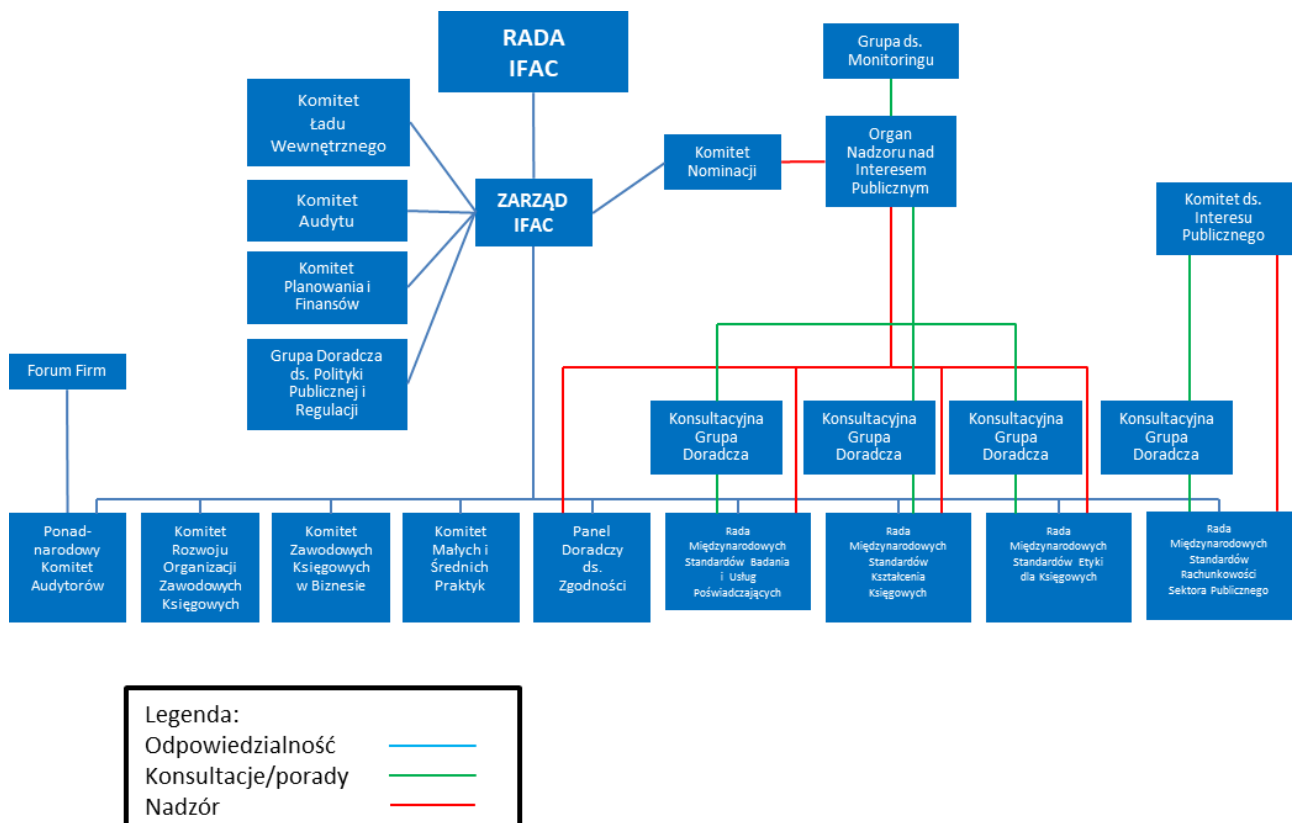
³⁸ Dalsze informacje można uzyskać: Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Structure & Governance (Struktura i zarządzanie wewnętrzne). [online] Dostępne pod adresem: <https://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance>.

Struktura

Fundacja MSSF to niezależna, prywatna organizacja nie nastawiona na zysk, działająca w interesie publicznym. Jej ład wewnętrzny i właściwa procedura zostały zaprojektowane w taki sposób, by stanowienie standardów było niezależne od różnych grup interesów, przy zachowaniu odpowiedzialności przed naszymi interesariuszami na całym świecie.



Rys. 2: Fundacja MSSF– Struktura i zarządzanie wewnętrzne



Rys. 3: Międzynarodowa Federacja Księgowych - Struktura i zarządzanie wewnętrzne

3.4 Porównanie istniejących modeli stanowienia standardów z kluczowymi zasadami stanowienia standardów w XXI wieku

W sekcji 3.2 niniejszego opracowania przedstawiono proponowane najważniejsze zasady ogólne, które powinny przyświecać stanowieniu standardów w XXI wieku. Dla przypomnienia, są to:

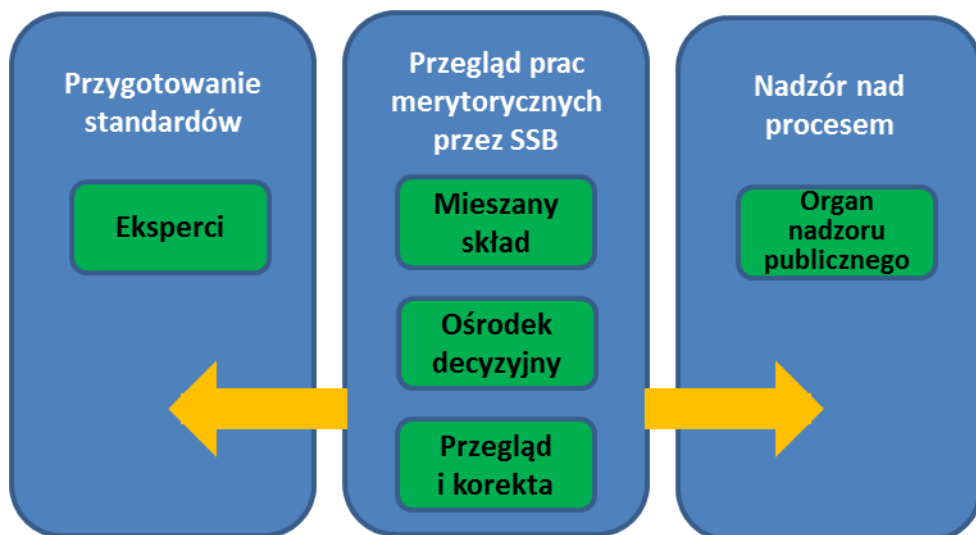
- A. legitymizacja (prawomocność)
- B. niezależność
- C. przejrzystość
- D. odpowiedzialność przed opinią publiczną
- E. właściwa procedura
- F. wyważony skład organu

Accountancy Europe odpowiedziała na publiczne konsultacje Organu Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB) w sprawie „Strategii na lata 2017-2019”³⁹. W złożonej odpowiedzi⁴⁰ przedstawiono następującą koncepcję:

„W największym skrócie, stanowienie standardów wspiera się na trzech filarach. Pierwszym z nich jest opracowanie standardów przez osoby wnoszące wiedzę merytoryczną. Drugim jest nadzór nad procesem stanowienia standardów, którego celem jest ochrona interesu publicznego. Nadzór ten jest sprawowany przez organ nadzoru publicznego, który powinien mieć w swoim składzie przedstawicieli szerokiego grona interesariuszy, a nie jedynie organy nadzoru. Pomędzy nimi znajdują się organy (rady) o mieszanym składzie, które podejmują decyzje co do treści standardów.”

³⁹ Organ Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB). Publications (Publikacje). [online] Dostępne pod adresem: <http://www.ipiob.org/index.php/public-consultation-2016>.

⁴⁰ Accountancy Europe, (2016). Odpowiedzi na konsultacje PIOB w sprawie „Strategii na lata 2017-2019”. [online] Dostępne pod adresem: <https://www.accountancyeurope.eu/consultation-response/consultation-response-piob-2017-2019-strategy/>.



Rys. 4: Rady Stanowienia Standardów (ang. SSB – Standard Setting Boards)

Na podstawie tego modelu oraz proponowanych zasad i kryteriów przedstawionych w sekcji 3.2, w tej części opracowania staramy się zidentyfikować obszary, w których istnieje możliwość usprawnienia obecnego modelu stanowienia standardów. Staramy się także zaproponować możliwe sugestie usprawnień w reakcji na takie obszary. **Omawiamy tylko te z zasad i kryteriów wymienionych w sekcji 3.2, co do których widzimy możliwość zmiany i usprawnienia.**

W poniższych częściach opracowania wskazano obszary, w których jest przestrzeń dla zmian, a także sugestie usprawnień w tych obszarach. Jak podkreślono wcześniej, opracowanie nie wyczerpuje tematu i ma za zadanie zainicjować debatę, czy obecne podejścia do stanowienia standardów nadają się dalej do stosowania w XXI wieku.

A. Legitymizacja (prawomocność)

Kryteria: Terminowość

Obszary proponowanych zmian

Zasada legitymizacji (prawomocności) wymaga, by standardy były opracowywane na czas. Niewątpliwie na realizację wysoce rozbudowanych procedur w zakresie zarządzania wewnętrznego i stanowienia standardów z poszanowaniem zasad legitymizacji i odpowiedniej procedury potrzebna jest wystarczająca ilość czasu. W żadnym wypadku kwestia terminowości nie powinna prowadzić do nadmiernego pośpiechu, który zagrozi jakości produktu. Tym niemniej standardy powinny być wydawane wówczas, gdy są potrzebne. W kilku przypadkach, zwłaszcza w odniesieniu do RMSR, ale w mniejszym stopniu także w odniesieniu do rad działających pod auspicjami Międzynarodowej Federacji

Legitymizacja

Kryteria: Terminowość

Obszary proponowanych zmian

- terminowość wydawania ostatecznych wersji standardów
- reagowanie na bieżące wydarzenia

Proponowane usprawnienia

- ograniczenie wpływu niektórych interesariuszy
- określenie z góry celów standardu lub jego nowelizacji
- przestrzeganie kluczowych zasad i kryteriów w ramach odpowiedniej procedury
- elastyczne delegowanie zadań proceduralnych
- lepsza alokacja zadań i podział pracy (w tym zaangażowanie sekretariatu)

Księgowych, pojawiały się głosy, że ostateczne standardy mogłyby być wydawane bardziej terminowo.

Standardy powinny być wydawane na czas i w reakcji na aktualne zjawiska i innowacje na rynku, w tym także zmiany technologiczne. Stopniowe przekształcanie się standardów z opartych na zasadach ogólnych w stronę opartych na szczegółowych przepisach, często pod presją regulatorów, zdecydowanie spowodowało wydłużenie procesu stanowienia standardów.

Zmiany okoliczności wraz z upływem czasu są nieuniknione. Profesja księgowa na pewno nie jest dziś taka sama jak dziesięć czy piętnaście lat temu. Jej rola wzrosła, częściowo z uwagi na szereg czynników nadzwyczajnych, takich jak kryzys finansowy czy nawet percepcja interesu publicznego.

Przykład

Dla przykładu można wspomnieć prace RMSR dotyczące umów ubezpieczeniowych (MSSF 4), zainicjowane w 1997 r., a sfinalizowane dopiero w maju 2017 r. jako MSSF 17. Innym przykładem może być Projekt Leasingowy. RMSR i amerykańska Rada Standardów Rachunkowości Finansowej (Financial Accounting Standards Board – FASB) wpisały projekt dotyczący rachunkowości leasingu do swojego planu prac w lipcu 2006 r., natomiast ostateczny standard został wydany niemal 10 lat później, w styczniu 2016 r.

Innym przykładem może być tzw. projekt NOCLAR⁴¹ realizowany przez Międzynarodową Radę Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA), obejmujący wytyczne dla zawodowych księgowych w zakresie tego, jak najlepiej działać w interesie publicznym w przypadku podejrzeń o czyny niedozwolone lub nieprzestrzeganie prawa. Projekt ten został zainicjowany w październiku 2009 r., a ukończono go w kwietniu 2016 r., co oznacza łącznie 7 lat prac, przy czym wdrożenie standardu napotyka trudności w niektórych krajach, a jego wynik nadal jest przedmiotem dyskusji w pewnych kręgach.

⁴¹ Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). NOCLAR. [online] Dostępne pod adresem: <http://www.iaasb.org/projects/noclar>.

Na koniec przypomnijmy realizowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Audytu i Usług Poświadczających (IAASB) projekt dotyczący raportów sporządzanych przez biegłych rewidentów⁴², ukończony w styczniu 2015 r., a diskutowany już od 2009 r. Rada nie spieszyła się z zainicjowaniem projektu, co miało w zamierzeniu być zgodne z potrzebami inwestorów i dać czas na przeanalizowanie kwestii rozbudowania raportów sporządzanych przez biegłych rewidentów w odpowiedzi na trwający wówczas kryzys finansowy.

Proponowane usprawnienia

Jak wskazano na początku rozdziału, uwzględnione w tym opracowaniu organy stanowiące standardy stosują bardzo rozbudowane procedury. Niekiedy stanowiący standardy muszą przejść przez różne etapy konsultacji, aby zapewnić prawomocność standardów i sprostać wymogowi odpowiedzialności przed opinią publiczną. Niemniej jednak procedura sama w sobie nie powinna powodować zwłoki w realizacji początkowego celu ustanowienia danego standardu. Opóźnienia czasami można przypisać nieodpowiednim wpływom zewnętrznym, często ze strony bardzo wąskiej grupy interesariuszy, którym udaje się wstrzymać proces bez przedstawiania praktycznych rozwiązań czy posuwania prac naprzód w inny sposób. Aby ostateczne standardy były wydawane terminowo, konieczne jest określenie z góry, w sposób precyzyjny i jasny, celów standardu i zmian, jakie mają wprowadzić w praktyce. Przyczynić się do tego mogą konsultacje z interesariuszami dotyczące ich potrzeb oraz zgodne z nimi określenie priorytetów prac. Ogólne przestrzeganie przez radę kluczowych zasad i kryteriów zaproponowanych w poprzedniej sekcji (sekcja 3.2) może stanowić demonstrację jej inkluzywności i wiarygodności, którym towarzyszyć powinna odwaga potrzebna do nieulegania nieodpowiednim wpływom.

W niektórych przypadkach rada mogłaby rozważyć bardziej elastyczny sposób pracy, np. przydzielenie lub powierzenie niemal całego procesu opracowania, sporządzenia wersji roboczej, przeglądu po konsultacjach i finalizacji określonego standardu wybranym członkom rady. Członkowie ci nadal odpowiedzialiby przed radą, ale powierzenie im kierowania projektem mogłoby przyspieszyć proces formułowania standardu.

W poprzednich rozdziałach podkreślamy wagę utrzymywania kontaktów z właściwymi interesariuszami dla zapewnienia, że standardy będą uwzględniać ich potrzeby. Tak powinno być

⁴² IAASB. Auditor Reporting Project (Projekt dotyczący raportów sporządzanych przez biegłych rewidentów). [online] Dostępne pod adresem: <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>.

w istocie. Niemniej jednak ważne jest również by pamiętać, że zazwyczaj nie jest możliwe zadowolenie wszystkich interesariuszy. Instytucje stanowiące standardy powinny zatem wypracować akceptowalne rozwiązania, które pozwolą zmieścić się w pierwotnym harmonogramie i jednocześnie zrealizować cele projektu.

Można by także rozważyć – zwłaszcza w przypadku organów wspieranych przez IFAC – czy doprecyzowaniem standardów musi się zajmować cała rada, czy też można by (przynajmniej częściowo) zlecić to zadanie pracownikom lub specjalnym grupom roboczym/zadaniowym. Bez wywierania nadmiernego wpływu i pod warunkiem dostatecznych zasobów kadrowych, sekretariat mógłby w większym stopniu przejąć odpowiedzialność za zadania wykonawcze, dzięki czemu rady miałyby więcej czasu na opracowanie strategii i myślenie perspektywiczne. Lepsza alokacja zadań i podział pracy mogą przyczynić się do poprawy terminowości.

Jak zasugerowano w poprzednim rozdziale, należy zastanowić się, czy nowe lub znowelizowane standardy odpowiadają na aktualne potrzeby rynku pod względem terminowości, a także zmieniających się praktyk i innowacji.

Kryteria: Innowacyjność

Obszary proponowanych zmian

Reagowanie na innowacje, zwłaszcza jeśli chodzi o technologie i cyfryzację, to kluczowe koncepcje, które powinny uwzględnić wszystkie organy stanowiące standardy objęte zakresem niniejszego opracowania. Byłoby pożądanym, by rady, a także ich odpowiednie grupy robocze, uwzględniły te koncepcje jako priorytety przy wypracowywaniu strategii, przy podejmowaniu decyzji o wydaniu lub nowelizacji standardów, przy analizowaniu wewnętrznych metod pracy oraz podczas współpracy z interesariuszami. Innowacje technologiczne pojawiają się bardzo szybko i w sposób nieunikniony oddziałują na metody pracy oraz oczekiwania interesariuszy.

W świetle wpływu innowacji informatycznych i innych, które nabierają coraz większej wagi, zadawane są pytania istotne dla profesji, takie jak: „czy wystarczająca pewność nadal jest zasadą nadrzędną, czy też należy przestrzegać bardziej rygorystycznych standardów”? Digitalizacja w sposób rewolucyjny zmienia sposób ewidencji transakcji i przechowywania danych przez spółki. Jest ważne, by rady miały świadomość wpływu tych koncepcji na środowisko, w których funkcjonują ich standardy, tak aby mogły opracowywać standardy dostosowane do współczesnych czasów.

Legitymizacja

Kryteria: Innowacyjność

Obszary proponowanych zmian

- brak inicjatyw dotyczących zmian technologicznych

Proponowane usprawnienia

- cyfryzacja strategii rad i standardów
- monitorowanie i badanie, jak innowacje i cyfryzacja na rynku wpływają na standardy
- szybka reakcja na zmiany i innowacje cyfrowe
- wprowadzenie cyfrowych narzędzi współpracy do procedury konsultacji

Obecnie, patrząc na aktualne programy prac organów stanowiących standardy, trudno znaleźć w nich jakiegokolwiek inicjatywy dotyczące uwzględnienia, czy choćby rozpoznania, zagadnień technologii i cyfryzacji.

Przykład

Wyjątkiem, który pojawił się dopiero niedawno, jest dokument opublikowany przez Grupę Roboczą ds. Analityki Danych IAASB pt.: *Exploring the Growing Use of Technology in the Audit, with a Focus on Data Analytics* (Rozpoznanie rosnącego wykorzystania technologii w audycie, z naciskiem na analizę danych). Celem tego opracowania jest rozpoznanie pojawiających się tendencji w zakresie skutecznego i właściwego wykorzystania technologii, w tym narzędzi analizy danych, do podniesienia jakości badania.⁴³ Choć publikacja ta jest pozytywnym sygnałem, pojawiła się zupełnie niedawno, więc może być postrzegana jako początek pewnej tendencji.

Biorąc pod uwagę bieżący plan prac zarówno IESBA, jak i IPSASB, wydaje się, że nie toczą się żadne dyskusje ani prace na temat wpływu technologii i cyfryzacji, przynajmniej na tyle, na ile można wnioskować z publicznie dostępnych informacji. Dopiero bardzo niedawno⁴⁴ IESBA opublikowała kwestionariusz⁴⁵, który stanowi próbę rozpoznania trendów i zjawisk dotyczących technologii i innowacji.

W lipcu 2015 r. RMSR uznała znaczenie technologii w swoim „Przeglądzie Struktury i Efektywności (Review of Structure and Effectiveness)”⁴⁶. Raport ten zawiera wniosek, że należy utworzyć sieć ekspertów, którzy doradzaliby w kwestii zmian w technologii i ich wpływu na standardy. Od tego czasu nie słyhać o żadnych konkretnych krokach, podczas gdy postęp technologiczny posuwa się w oszałamiającym tempie. Oprócz tego RMSR zajmuje się też stosowaniem rozszerzalnego języka sprawozdawczości finansowej Business Reporting Language (XBRL).

⁴³ Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Data Analytics (Analiza danych) [online] Dostępne pod adresem: <http://www.iaasb.org/projects/data-analytics>.

⁴⁴ Kwiecień 2017 r.

⁴⁵ IESBA, (2017). IESBA Strategy Survey Questionnaire April 2017 (Badanie sondażowe w sprawie strategii IESBA) [online] Dostępne pod adresem: <http://www.ifac.org/system/files/uploads/IESBA/IESBA-Strategy-Survey-April-2017.pdf>.

⁴⁶ MSSF, (2015). Trustees conclude 2015 Review of Structure and Effectiveness of the IFRS Foundation; propose amendments to Constitution (Powiernicy zakończyli przegląd struktury i efektywności Fundacji MSSF za 2015 r.; zaproponowano zmiany do Konstytucji) [online] Dostępne pod adresem: <http://www.ifrs.org/Alerts/Governance/Pages/Trustees-conclude-review-of-structure-and-effectiveness-of-the-IFRS-Foundation.aspx>.

Technologia i jej konsekwencje mogą mieć bardzo dalekosiężne skutki dla prac organów stanowiących standardy. W związku z tym istnieje potrzeba odpowiedniego i terminowego uwzględnienia przez te organy wpływu technologii na ich program prac oraz metody operacyjne.

Na koniec, jeśli chodzi o współpracę w interesariuszami, znaczącą część zasobów rad i ich pracowników pochłania analizowanie uwag do dokumentów konsultacyjnych, co obecnie jest robione na podstawie odpowiedzi na pytania nadsyłanych w formacie word lub pdf albo nieustrukturyzowanych uwag ogólnych.

Proponowane usprawnienia

Zgodnie z najważniejszymi zasadami postulowanego systemu stanowienia standardów w XXI w. (zob. sekcja 3.2) oczekuje się, że standardy będą reagować na aktualne zmiany sytuacji i innowacje na rynku. Od początków stanowienia standardów czasy się zmieniły, a technologia ma znaczący wpływ na sposoby pracy interesariuszy i postępowania z informacjami. Ponadto wskutek ciągłych innowacji w dziedzinie technologii wzrosły oczekiwania co do tempa, w jakim powstają nowe lub znowelizowane standardy.

Doświadczenie pokazuje, że wszystkie istniejące organy stanowienia standardów mogłyby poprawić szybkość reagowania na przemiany i innowacje cyfrowe pojawiające się na rynku. Rady muszą orientować się w tej problematyce i być otwarte na propozycje interesariuszy, które umożliwią im szybkie i odpowiednie reagowanie.

Ponadto wydaje się, że konieczne są dalsze prace badawcze dotyczące wpływu nowych technologii i postępującej cyfryzacji na dzisiejsze standardy. W istocie koncepcje te powinny być uwzględnione w strategii i we wszystkich dokumentach roboczych podczas przygotowywania nowego lub nowelizacji istniejącego standardu.

Reagowanie na fakt stosowania technologii przez rynek, a także wszechobecny wpływ cyfryzacji, należy uważać za element legitymizacji procesu stanowienia standardów. Oznaczają one bowiem, że standardy w wystarczającym stopniu służą swoim celom. Innowacyjność, podobnie jak zaufanie, reagowanie na zmiany i terminowość, to kluczowe czynniki dla potwierdzenia legitymizacji organu stanowiącego standardy.

Jeśli chodzi o wewnętrzne metody pracy i współpracy z interesariuszami, wprowadzenie nowoczesnych cyfrowych narzędzi współpracy oprócz lub zamiast listów z uwagami znacznie przyczyniłoby się do zwiększenia efektywności i skuteczności analizy uwag nadsyłanych do dokumentów konsultacyjnych.

Niezależność

Kryteria: Skład organu

Obszary proponowanych zmian

- postrzegany przez użytkowników głównych standardów brak niezależności
- brak wiedzy merytorycznej niektórych członków rady
- postrzegany brak równowagi w składzie rady
- brak zaangażowania, częściowo ze względu na brak wynagrodzenia
- standardy są stosowane przez regulatorów jako najważniejszy sposób zapewnienia zgodności z przepisami

Proponowane usprawnienia

- zrównoważony skład, zapewniający połączenie wiedzy technicznej, doświadczenia decydenckiego, regulacyjnego i praktycznego
- wprowadzenie wynagrodzenia dla członków Rady
- zwiększenie liczby przedstawicieli użytkowników w RMSR
- zapewnienie, by połowę członków IAASB stanowili praktycy
- przyjęcie członków dysponujących wiedzą merytoryczną i praktycznym doświadczeniem do IESBA
- powiększenie IPSASB o ekspertów z sektora prywatnego

B. Niezależność

Kryteria: Skład organu

Obszary proponowanych zmian

Skład rad jest trudnym problemem, który raz po raz wpływa w dyskusjach różnych grup interesariuszy. W niektórych przypadkach sprawa dotyczy profilu zawodowego członków rady, podczas gdy w innych – braku równowagi w składzie rad lub postrzeganego braku przejrzystości w procesie nominowania ich członków. Aby przeanalizować kwestię składu organów bardziej szczegółowo, należy przyjrzeć się każdemu z organów stanowiących standardy z osobna.

Jakkolwiek uznaje się potrzebę uwzględniania przez rady konsekwencji globalnych – a nie regionalnych – przy stanowieniu standardów międzynarodowych, pojawiła się tendencja do poszerzania składu rad o przedstawicieli organów regulacyjnych. Niekiedy oczekiwania takich organów nie do końca pokrywają się z celami stanowienia standardów. Rodzi to niebezpieczeństwo, że standardy będą postrzegane bardziej jako środek do zapewnienia przestrzegania i egzekucji wymogów, sprzyjający wykształceniu się mentalności polegającej na „odhaczaniu” punktów listy kontrolnej i przykładania mniejszej wagi do zasad ogólnych i stosowania zawodowego osądu.

Jeśli chodzi o RMSR, niepokoi zwłaszcza kwestia profilu zawodowego członków Rady. W ostatnich latach spadła liczba głównych użytkowników⁴⁷ MSSF w łonie RMSR, obejmujących sporządzających sprawozdania finansowe, inwestorów i innych dostawców kapitału, a także biegłych rewidentów, co rodzi niebezpieczeństwo zakłócenia równowagi pomiędzy nimi a wtórnymi użytkownikami.

Warto też podkreślić, że członkowie RMSR są w stanie poświęcić znaczną ilość czasu na pracę w radzie i otrzymują za to pełne wynagrodzenie. Jest to czynnik, który prawdopodobnie pozytywnie wpłynął na zaangażowanie członków rady.

Natomiast w przypadku organów stanowienia standardów działających w ramach IFAC członkowie ich rad nie otrzymują wynagrodzenia, a niekiedy nawet zwrotu kosztów podróży. Niezależnie od podpisania deklaracji niezależności, polityka ta może mieć negatywne skutki dla niezależności członków, jako że większość z nich ostatecznie jest opłacana przez organizacje, które ich nominowały, a nie przez IFAC. Ponadto brak wynagrodzenia może osłabić zaangażowanie członków rady w jej działania i ich

⁴⁷ Zgodnie z definicją w Założeniach koncepcyjnych MSSF.

gotowość do inwestowania własnego czasu. Jest to szczególnie ważne dla członków niezawodowych, z których część uczestniczy w radzie na zasadzie pro bono.

Oprócz tych uwag ogólnych istnieje potrzeba dalszej analizy każdej z rad IFAC (IAASB, IESBA, IPSASB). Biorąc pod uwagę fakt, że każda z tych rad ma inną misję, konieczne jest zapewnienie, że każda z nich osobno będzie dysponować odpowiednią wiedzą przy podejmowaniu decyzji.

Niewątpliwie standardy wydawane przez Radę Międzynarodowych Standardów Audytu i Usług Poświadczających (IAASB) wymagają wkładu ze strony osób posiadających zaawansowaną wiedzę merytoryczną dotyczącą audytu oraz usług poświadczających i pokrewnych, które zapewnią odpowiednie uwzględnienie tematu. Natomiast w przypadku Międzynarodowej Rady Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA) niektórzy twierdzą, że jej mandat w mniejszym stopniu obejmuje zagadnienia wymagające wiedzy merytorycznej, w związku z czym twierdzą, że należałoby zmniejszyć liczbę członków posiadających wiedzę ekspercką. Wydaje się, że dominuje przekonanie, że skład rady IESBA powinien obejmować szersze grono interesariuszy reprezentujących interes publiczny, zwłaszcza w odniesieniu do spraw ogólnych (takich jak podstawowe zasady, etyczne postępowanie itp.) zawartych w Kodeksie Etyki opracowanym przez IESBA.

Wydaje się też, że IESBA nie zawsze odnosi się do następstw ważnych zmian w zakresie jurysdykcji, np. wprowadzenia odnośnych przepisów na szczeblu krajowym, ale przede wszystkim regionalnym (europejskim). Może to wysyłać sprzeczne sygnały do interesariuszy i ograniczyć możliwość przyjęcia i wdrożenia Kodeksu Etyki opracowanego przez IESBA przez organizacje zawodowe i poszczególne jurysdykcje.

W sektorze publicznym większość członków pochodzi z sektora publicznego, a jedynie niewielu – z sektora prywatnego. W dzisiejszych czasach coraz powszechniej zdarza się, że sektor publiczny zwraca się do prywatnego o uwagi, a nawet niekiedy zaprasza sektor prywatny do współpracy. Jednak w przypadku IPSAS nie widać udziału reprezentantów sektora prywatnego w składzie rady.

Proponowane usprawnienia

Jeśli chodzi o skład rady danego organu, oprócz ogólnie uznawanych zasad kompetencji, kwalifikacji, wiedzy merytorycznej oraz dywersyfikacji pod względem geograficznym, profilu zawodowego i płci, warto uwzględnić również następujące zasady:

- Żadna z grup interesów nie powinna mieć możliwości wywierania nieodpowiedniego wpływu w radzie.

- Każdy członek rady będący reprezentantem określonej grupy interesariuszy powinien służyć interesowi publicznemu.
- Skład rady powinien odzwierciedlać szeroką reprezentację ważnych interesariuszy.
- Powinny funkcjonować struktury wystarczająco izolujące radę od wpływów politycznych czy innych niestosownych wpływów zewnętrznych.
- Rada powinna zapewnić, by znacząca liczba jej członków dysponowała odpowiednim doświadczeniem praktycznym i wiedzą merytoryczną.

Jeśli chodzi o RMSR, należy zapewnić, by członkowie rady mieli odpowiedni profil i doświadczenie zawodowe, zwłaszcza biorąc pod uwagę, że otrzymują pełnoetatowe wynagrodzenie za swoją pracę. Pożądane byłoby zwiększenie liczby członków rady spośród grona użytkowników głównych, jak opisano powyżej. Obecna liczba członków będących wtórnymi użytkownikami wydaje się wystarczająca dla realizacji zakładanych celów. Użytkownicy wtórni mogą wnieść do rady nie tylko wiedzę merytoryczną, ale także przyczynić się do globalnej akceptacji MSSF w różnych jurysdykcjach.

Zrównoważony skład powinien obowiązywać także w odniesieniu do wszystkich organów stanowienia standardów wspieranych przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC). Konieczne jest zaangażowanie członków o odpowiednim profilu zawodowym, wiedzy i doświadczeniu. Każdy z organów stanowienia standardów działających w ramach IFAC ma odrębną i specyficzną misję. W związku z tym decyzje co do właściwego połączenia doświadczenia merytorycznego, politycznego, regulacyjnego i praktycznego należy podejmować biorąc pod uwagę powód zaangażowania danej osoby.

Analizując w szczególności liczbę członków będących praktykującymi księgowymi i pozostałych widać jasno, że standardy wymagające wysokiego poziomu wiedzy merytorycznej wymagają większego zaangażowania przedstawicieli środowisk, które będą je później stosować, czyli w tym przypadku profesji księgowej. Oznacza to, że profesja księgowa ma do odegrania kluczową rolę w pracach Rady Międzynarodowych Standardów Audytu i Usług Poświadczających (IAASB). W związku z tym jej skład, obejmujący w połowie praktyków, nadal ma sens.

Jeśli chodzi o Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (IESBA), można by podjąć dyskusję o możliwości zmniejszenia liczby przedstawicieli zawodu, skoro miałyby ona w większym zakresie objąć przedstawicieli interesu publicznego w odniesieniu do zagadnień ogólnych (takich jak podstawowe zasady, etyczne postępowanie itp.) w Kodeksie Etyki opracowanym

przez ten organ. Jednakże potrzeba zapewnienia wkładu ze strony osób z wiedzą teoretyczną i praktycznym doświadczeniem w rachunkowości, usługach poświadczających i audycie pozostaje kluczowa. Osoby takie właściwie rozumieją różnicę pomiędzy faktyczną niezależnością poglądów (służącą obiektywności) a niezależnością z pozoru (będącą sposobem na eliminowanie pozornego konfliktu interesów). Są też w stanie ocenić rzeczywiste efekty danego środka zarówno pod względem korzyści dla niezależności w relacji do kosztów wprowadzenia danego środka, jak i pod względem wartości dodanej dla audytu i innych usług poświadczających.

W przypadku Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości Sektora Publicznego (IPSAS) wkład w prace rady ze strony zarówno sektora publicznego, jak i prywatnego może usprawnić proces decyzyjny dzięki wykorzystaniu doświadczenia sektora prywatnego (w zakresie MSSF). W związku z tym członkowie tej rady mogliby być powoływani nie tylko spośród przedstawicieli administracji publicznej, ale też reprezentować inne sektory i role.

W odniesieniu do wynagrodzenia członków rad można zastanawiać się, czy wynagrodzenie miałoby mieć głównie charakter motywacyjny, czy też być środkiem ochrony niezależności rady. Niezależnie od powyższego należy też rozważyć implikacje kosztowe takiego rozwiązania, zważywszy że pozyskanie większej ilości środków na finansowanie może nie być równie łatwe jak w przypadku RMSR.

Kryteria: Wyważony i trwały model finansowania

Obszary proponowanych zmian

Księgowi i biegli rewidenci w pełni popierają ogólnoświatowe, wysokiej jakości standardy rachunkowości, audytu i etyki, w tym niezależności. Profesja księgowo i audytorska nie ma zamiaru jednostronnie podejmować się stanowienia własnych standardów czy też dążyć do (ponownego) zwiększenia stopnia samoregulacji. W związku z tym, jeśli praktycznie całość lub przeważająca część finansowania pochodzi od organizacji zawodowych, jak to ma miejsce obecnie, niektórzy mogą postrzegać tę sytuację jako zagrożenie dla neutralności systemu stanowienia standardów.

Analizując system finansowania IFAC (gdzie źródłem są organizacje zawodowe księgowych, a kontrolę sprawuje IFAC) wydaje się, że IAASB, IESBA i IPSASB nie są wolne od postrzeganego konfliktu interesów. Chociaż w realnym świecie sensowne jest rozwiązanie, w którym finansowanie zapewniają podmioty, które odnoszą największe korzyści z istnienia i stosowania standardów, zasada odpowiedniej procedury wymaga, by same standardy i system ich stanowienia odpowiadały na potrzeby interesu publicznego.

Niezależność

Kryteria: Wyważony i trwały model finansowania

Obszary proponowanych zmian

- źródła finansowania nie są postrzegane jako wolne od konfliktu interesów

Proponowane usprawnienia

- zróżnicowane finansowanie i zwiększona przejrzystość procedur finansowania
- kierowanie części lub całości funduszy poprzez niezależną strukturę

Jak należy to interpretować w odniesieniu do audytu, etyki i niezależności, gdzie głównym beneficjentem jest sama profesja księgową? Jeśli organizacje zawodowe przestaną finansować działalność powyższych organów stanowienia standardów, czy wystarczy to, by powstrzymać krytykę dotyczącą postrzeganego konfliktu interesów i braku neutralności? Wymagałoby to oczywiście nowego, ale możliwego do zaakceptowania i trwałego modelu finansowania.

Ta sama sytuacja ma miejsce w przypadku RMSR i Fundacji MSSF, których budżet jest finansowany głównie przez przemysł i profesję księgową. Jednakże jeśli chodzi o niezależność RMSR, pomaga tu fakt, że członkowie rady otrzymują pełnoetatowe wynagrodzenie od RMSR, dzięki czemu nie są postrzegani jako osoby w sytuacji potencjalnego konfliktu interesów.

Proponowane usprawnienia

Zróżnicowane finansowanie i zwiększenie przejrzystości procesu finansowania mogłoby pomóc ochronić neutralność i integralność modeli stanowienia standardów.

Obie te zasady byłyby szczególnie użyteczne w przypadku organów stanowienia standardów działających pod egidą IFAC. Interesariusze, którzy odnoszą największe korzyści ze standardów rewizji finansowej i standardów niezależności, wydają się być najbardziej oczywistymi podmiotami, do których można by się zwrócić o finansowanie. Należą do nich inwestorzy, giełdy, banki, organy nadzoru i inne podmioty, w tym także organizacje zawodowe księgowych i biegłych rewidentów, a także wszelkie międzynarodowe, regionalne i krajowe organizacje ich przedstawicieli.

Ponadto większa przejrzystość procedur finansowania w ramach IFAC mogłaby również pomóc w zapewnieniu neutralności modeli stanowienia standardów. Źródła finansowania, a zwłaszcza to, przez kogo i w jaki sposób fundusze są kontrolowane i wykorzystywane na działalność w zakresie stanowienia standardów, powinny być ujawniane opinii publicznej.

Alternatywnie, można znaleźć argumenty przemawiające za skierowaniem części lub całości finansowania poprzez niezależną strukturę, np. niezależną radę powierników, przejrzystą i postrzeganą jako niezależną od profesji księgowej i audytorskiej.

Przykład

Dla przykładu, większość krajowych organów nadzoru publicznego nad biegłymi rewidentami i firmami audytorskimi, jak np. francuska Haut Conseil du Commissariat aux Comptes (H3C) czy brytyjska Financial Reporting Council (FRC), jest finansowana z opłat wnoszonych przez biegłych rewidentów i badane przez nich firmy. Taki model finansowania jest jednak postrzegany jako w pełni niezależny od profesji audytorskiej, ponieważ nie ma ona żadnego wpływu ani kontroli nad mechanizmem finansowania, sposobem wykorzystania środków czy też przebiegiem i wynikiem prac organu nadzoru publicznego

E. Właściwa procedura

Kryteria: Nadrzędne kryteria, interes publiczny, inkluzywność i uczciwość

Obszary proponowanych zmian

Obecność organu nadzoru publicznego zwiększa legitymizację, ale także inkluzywność i uczciwość, dzięki potwierdzeniu, że przestrzegana jest odpowiednia procedura. Chroni to zasady takie jak niezależność, przejrzystość i obiektywizm – czyli uczciwość, jak zaznaczono w sekcji 3.2. W celu zapewnienia, że organ nadzoru publicznego realizuje swoją misję – służenia interesowi publicznemu – skład organu musi być zrównoważony.

- IFAC:
 - Analizując skład Organu Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB), gdzie wśród 7 członków znajduje się 2 przedstawiciele organizacji inwestorskich, 2 naukowców (byłych pracowników organów regulacyjnych) i 3 przedstawiciele organów regulacyjnych, widać nadreprezentację przedstawicieli organów regulacyjnych.
 - Jeśli chodzi o Grupę ds. Monitorowania, w jej skład wchodzi głównie reprezentanci organów regulacyjnych i prawodawczych, działających przede wszystkim w obszarze usług finansowych⁴⁸.

Właściwa procedura

Kryteria: Nadrzędne kryteria, interes publiczny, inkluzywność i uczciwość

Obszary proponowanych zmian

- skład organów nadzoru publicznego nie zawsze jest wyważony, co wpływa na ich mandat.
- niejasna misja i rola Organu Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB)
- niejasna i nieterminowa komunikacja PIOB
- czy potrzebujemy aż dwóch organów do nadzorowania rady?

Proponowane usprawnienia

- poszerzenie składu organów nadzoru publicznego o członków spoza społeczności regulatorów
- ponowne przemyślenie roli PIOB jako instytucji nadzorującej - a nie realizującej - odpowiednią procedurę stanowienia standardów i nominowania członków rady, przy uwzględnieniu interesu publicznego.
- poprawa praktyk PIOB w zakresie komunikacji
- jeden organ nadzoru publicznego o jasnych celach

⁴⁸ Aktualni członkowie: Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (International Organisation of Securities Commission), Bazylejski Komitet Nadzoru Bankowego (Basel Committee on Banking Supervision), Międzynarodowe Stowarzyszenie Nadzorów Ubezpieczeniowych (International Association of Insurance Supervisors) Bank Światowy, Komisja Europejska, Rada Stabilności Finansowej (Financial Stability Board) i Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów (International Forum of Independent Regulators).

- RMSR:
 - W skład Rady Monitoringu wchodzi głównie instytucje regulacyjne⁴⁹.
 - Powiernikami MSSF są byli lub obecni pracownicy urzędów nadzoru, a także reprezentanci międzynarodowych firm audytorskich, sporządzających sprawozdania finansowe i ich użytkowników.⁵⁰ Nadzorem nad przestrzeganiem odpowiedniej procedury przez RMSR zajmuje się specjalna podkomisja (Due Process Oversight Committee) Powierników MSSF.

Organ Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB) sprawuje niezależny nadzór na wszystkich etapach stanowienia standardów i ma za zadanie zapewnić, że:

- opracowywane standardy są w pełni zgodne z potrzebami interesariuszy, a także z zasadami odpowiedzialności publicznej i przejrzystości.
- procedury opracowywania standardów są zgodne z zasadą odpowiedniej procedury i z interesem publicznym⁵¹

W praktyce jednakże w kilku przypadkach zauważono, że nie jest jasne, jaką rolę ma pełnić organ nadzoru nad interesem publicznym, zwłaszcza jeśli chodzi o PIOB. Dla przykładu, pojawiają się głosy, że komunikaty PIOB nie są jasne ani terminowe. Zgłaszano też wątpliwości, czy organ ten działa zgodnie ze swym pierwotnym mandatem, czy nie. Wydaje się też, że podział zadań i sfery działania pomiędzy PIOB i Grupę ds. Monitorowania nie jest do końca jasny ani zgodny z pierwotnie przyjętymi celami tych podmiotów.

Proponowane usprawnienia

Jeśli chodzi o skład Grupy ds. Monitorowania, PIOB, Rady Monitoringu i Powierników MSSF, konieczne jest jego poszerzenie o członków reprezentujących szersze spektrum interesariuszy, o ile ciąża te mają nadal realizować interes publiczny.

⁴⁹ Aktualni członkowie: Komisja Europejska, Japoński Urząd ds. Usług Finansowych, Amerykańska Komisja Papierów Wartościowych i Giełd (SEC), Komitet IOSCO ds. Rynków Wschodzących, Komitet Techniczny IOSCO, Brazylijska Komisja Papierów Wartościowych (CVM), Koreańska Komisja Usług Finansowych (FSC) Ministerstwo Finansów Chińskiej Republiki Ludowej.

⁵⁰ MSSF. How we are structured (Nasza struktura). [online] Dostępne pod adresem: <http://www.ifrs.org/About-us/IFRS-Foundation/Oversight/Trustees/Pages/Trustees.aspx>.

⁵¹ Organ Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB). What is the PIOB (Czym jest PIOB). [online] Dostępne pod adresem: <http://www.ipiob.org/index.php/what-is-the-piob>.

Istnieje też potrzeba zapewnienia otwartości tych podmiotów na interesariuszy dysponujących stosownym doświadczeniem zawodowym, z jednoczesnym uwzględnieniem długości stażu zawodowego i zróżnicowania geograficznego.

Skład organu nadzoru nad interesem publicznym powinien zapewniać, że:

- członkowie reprezentują szeroki krąg kluczowych interesariuszy, a organ nie jest zdominowany przez instytucje regulacyjne
- niezależność organu jest chroniona przez zagrożeniami dotyczącymi finansowania
- organ nadzoru posiada uprawnienia do zatwierdzania właściwej procedury organu stanowiącego standardy oraz rekrutacji nowych członków

Niektórzy zastanawiają się, czy nie dałoby się połączyć Rady Monitoringu i Powierników MSSF w jedno ciało – choć inni twierdzą, że ich zadania wzajemnie się uzupełniają. Pomysł połączenia tych organów pojawia się zwłaszcza ze względu na fakt, że zarówno Grupa ds. Monitorowania, jak i PIOB nadzorują rady wspierane przez IFAC. Z perspektywy efektywności i dla uniknięcia skomplikowanych struktur sensowne wydaje się istnienie tylko jednego organu nadzoru o jasnych celach.

W przypadku PIOB rolę tego organu wypadłoby ponownie przeanalizować, a następnie podjąć decyzję, w jaki sposób najlepiej będzie on służył interesowi publicznemu przy powoływaniu członków rady, a także przy realizowaniu odpowiedniej procedury stanowienia standardów. Rola PIOB powinna zatem polegać na nadzorowaniu, czy proces nominacji członków do niezależnych rad oraz przestrzeganie odpowiedniej procedury podczas stanowienia standardów są realizowane z uwzględnieniem interesu publicznego.

Niemniej jednak ważne będzie zapewnienie, by PIOB nie angażował się w sam proces stanowienia standardów, tak samo jak biegły rewident nie angażuje się w zarządzanie badanymi spółkami. Rolą organu nadzoru nad interesem publicznym jest czuwanie, by stanowienie standardów odbywało się z uwzględnieniem interesu publicznego. Jak wskazano w rozdziale 3, mechanizm nadzoru powinien uniemożliwiać interwencje powodujące zmianę lub opóźnienie programu prac organu stanowiącego, mieszanie się w dyskusje czy kwestionowanie decyzji podjętych przez kompetentny organ działający zgodnie z odpowiednimi procedurami.

Zgłaszane są również postulaty, by PIOB jasno komunikowała, czy standardy są zgodne z interesem publicznym, nie tylko po finalizacji danego standardu, ale także w odpowiednich kluczowych punktach w trakcie procesu ich stanowienia. Kolejnym ważnym czynnikiem

jest wspólna – i widoczna dla opinii publicznej – praca z radami na rzecz doskonalenia standardów w interesie publicznym. Wymagać to będzie znacznie wcześniejszej komunikacji pomiędzy radami a PIOB, np. podczas zgłaszania uwag na posiedzeniach rady, zarówno prywatnie, jak i publicznie.

W celu dalszej poprawy komunikacji wszystkie organy nadzoru nad interesem publicznym powinny zastanowić się nad poprawą strategii komunikacji i obecnością w mediach społecznościowych.

F. Zrównoważony skład

Kryteria: Proces powoływania do rady

Obszary proponowanych zmian

Jakkolwiek PIOB nadzoruje procedurę nominowania członków do niezależnych organów stanowiących standardy działających w ramach IFAC, sam proces nominowania członków do tych rad przez Komitet ds. Nominacji budzi kilka wątpliwości. Dotyczą one zarówno postrzeganego braku niezależności procedury nominacji ze strony IFAC, a zatem i profesji księgowej, jak i braku przejrzystości wokół powoływania członków rad.

Proponowane usprawnienia

Proces powoływania członków rad powinien być jak najbardziej przejrzysty i obiektywny. W tym celu trzeba zwiększyć przejrzystość kryteriów i procesu selekcji. Większa przejrzystość procedury selekcji, większe oddzielenie od profesji księgowej – a przynajmniej większa przejrzystość w tym zakresie – i skuteczny nadzór ze strony organów nadzoru mogą pozytywnie wpłynąć na postrzeganie procesu powoływania członków przez osoby z zewnątrz, a tym samym poprawić legitymizację. Chociaż organy nadzoru nad interesem publicznym mają rolę do odegrania w procesie nadzoru, wygląda na to, że nie pomogła ona zapobiec postrzeganiu procesu powoływania członków jako pozbawionego niezależności i przejrzystości. Podsumowując, organy te muszą zapewnić, że interes publiczny jest uwzględniany w procesie powoływania członków i przejrzysty dla każdego.

Istnieje kilka możliwych rozwiązań, które można rozważyć, z których dwa przedstawiamy poniżej:

Pierwsze to utworzenie dwóch komitetów ds. nominacji w ramach IFAC:

- W przypadku powoływania do rad praktykujących księgowych proces ten mógłby nadal odbywać się tak samo jak dziś (czyli byłby zadaniem IFAC i profesji księgowej), przy założeniu, że byłby oparty na jasnych i przejrzystych

Zrównoważony skład

Kryteria: Proces powoływania do rady

Obszary proponowanych zmian

- postrzegany brak niezależności i przejrzystości procedur nominacji wewnątrz IFAC

Proponowane usprawnienia

- utworzenie odrębnego komitetu ds. nominacji w celu powoływania na członków praktykujących księgowych, innych osób oraz przedstawicieli instytucji publicznych lub
- utworzenie jednego, niezależnego komitetu składającego się w połowie z praktykujących księgowych, a w połowie z przedstawicieli innych interesariuszy
- zapewnienie dostępności finansowania i zasobów kadrowych

kryteriach selekcji, uwzględniających kompetencje, kwalifikacje, wiedzę merytoryczną i różnorodność.

- Za powoływanie członków niebędących księgowymi i reprezentantów organów publicznych odpowiedzialny byłby natomiast komitet ds. nominacji odrębny i niezależny od Komitetu IFAC ds. Nominacji. W skład takiego komitetu mogliby wchodzić przedstawiciele szerokiego grona interesariuszy służących interesowi publicznemu. Kryteria nominacji powinny być co najmniej równie jasne i przejrzyste jak kryteria stosowane przez Komitet IFAC ds. Nominacji.

Efektywna współpraca pomiędzy tymi komitetami powinna doprowadzić do wyłonienia pożądanego składu całej rady. Procedurę nominacji członków mógłby nadzorować PIOB.

Drugim rozwiązaniem jest utworzenie jednego, możliwe jak najbardziej niezależnego komitetu ds. nominacji. Komitet taki składałby się w połowie z praktykujących księgowych, a w połowie z przedstawicieli innych interesariuszy. Funkcję przewodniczącego komitetu mogliby pełnić jego członkowie rotacyjnie, a nadzór nad procedurą nominacji mógłby sprawować PIOB.

Niemniej jednak należy zauważyć, że w przypadku wdrożenia jednego z tych dwóch rozwiązań, konieczne byłoby rozważenie dostępności wystarczającego finansowania i zasobów kadrowych. Biorąc pod uwagę zmiany, które spowodowałyby nowy skład rad i konieczność zapewnienia, że ich program prac pozostanie ważny i efektywny, niezbędne może się też okazać wzmocnienie roli sekretariatu, tak aby był on w stanie wspomagać prace rady.

Z zasady interesowi publicznemu służy sytuacja, gdy krąg interesariuszy jest możliwie szeroki i obejmuje kompetencje, wiedzę teoretyczną i doświadczenie praktycznie w zakresie odnośnych standardów. Oprócz przedstawicieli profesji księgowej, instytucji regulacyjnych i inwestorów, krąg ten mógłby też obejmować sporządzających informacje finansowe i niefinansowe, innych przedstawicieli biznesu, członków zarządów i komitetów ds. audytu spółek, organizacje pozarządowe, stowarzyszenia pracownicze, przedstawiciele środowiska akademickiego i innych.

Można też dodać, że nadmierne koncentrowanie się na instytucjach regulacyjnych może doprowadzić do przyjmowania standardów, które zbyt mocno zorientowane będą na zapewnienie zgodności z przepisami lub stosowane w sposób polegający na „odhaczaniu” kolejnych punktów listy kontrolnej. Instytucje regulacyjne są tylko jednym z wielu interesariuszy składających się na opinię publiczną, i nie są wyłącznymi reprezentantami interesu publicznego. Wkład i poglądy wielu innych interesariuszy mogą być równie cenne.

Zrównoważony skład**Kryteria: Rola sekretariatu***Obszary proponowanych zmian*

- sekretariat wspierający rady IFAC jest zbyt słaby i zbyt skoncentrowany na kwestiach formalnych

Proponowane usprawnienia

- wzmocnienie roli sekretariatu
- zapewnienie niezależności sekretariatu obsadzonego doświadczonymi pracownikami (np. oddelegowanymi z innych instytucji)
- zapewnienie, by sekretariat w większym stopniu przejął odpowiedzialność za realizowanie odpowiedniej procedury, by umożliwić radom skupienie się na kwestiach strategicznych

Kryteria: Rola sekretariatu**Obszary proponowanych zmian**

Sekretariat organu stanowiącego standardy może odegrać kluczową rolę w podniesieniu efektywności procesu tworzenia standardów. Od sekretariatu oczekuje się m.in. organizacji prac rady i/albo grup doradczych oraz sporządzania kolejnych wersji roboczych uwzględniających aktualne komentarze omawiane podczas prac nad standardem.

Zaobserwowano, że sekretariat, zwłaszcza w przypadku rad wspieranych przez IFAC, zmuszony jest do tworzenia ogromnej liczby tylko nieznacznie różniących się od siebie wersji dokumentów roboczych dla różnych grup, co jest wyjątkowo nieefektywne. Tworzenie tak dużej ilości niepotrzebnych wersji alternatywnych może znacząco spowalniać opracowanie standardu, zamiast je ułatwiać.

Zaobserwowano też, że w niektórych przypadkach rola sekretariatu jest zbyt mało znacząca – może nie w przypadku RMSR – co umożliwiłoby poszczególnym interesariuszom wywieranie wpływu na pracę sekretariatu, który powinien przecież pozostać niezależny.

Proponowane usprawnienia

Podobnie jak w przypadku RMSR, sekretariat, w którym zatrudnione powinny być osoby znajdujące się na wyższych szczeblach kariery zawodowej, powinien pełnić bardziej niezależną rolę na różnych etapach procesu stanowienia standardów, a pracownicy powinni przejąć większą odpowiedzialność za realizację projektów.

Sekretariat mógłby przejąć część zadań grup roboczych i rady oraz odpowiedzialność za kwestie wykonawcze, dzięki czemu rada miałaby dość czasu na opracowanie długofalowej strategii i podejmowanie decyzji.

Sekretariat mógłby wziąć na siebie sporządzanie wersji roboczych na etapie prac przygotowawczych, podczas gdy grupy robocze i rada pełniłyby raczej funkcje forum dyskusyjnego. Ułatwiłoby to i przyspieszyło proces stanowienia standardów. Jeśli takie rozwiązanie byłoby niemożliwe z uwagi na szczupłość zasobów, organy stanowiące standardy powinny rozważyć opcję zatrudnienia pracowników oddelegowanych przez firmy lub innych interesariuszy. Warunkiem zatrudnienia takich osób powinny być odpowiednie wykształcenie, wiedza i doświadczenie zawodowe.

Wnioski

Po wskazaniu najważniejszych kwestii związanych ze stanowieniem standardów sformułowanie ostatecznych wniosków pozostaje problemem. W istocie zamiarem tego opracowania jest postawienie pytań, na które odpowiedzieć można jedynie w drodze kolektywnej dyskusji i wymiany zróżnicowanych poglądów, co pozwoli wyznaczyć kierunek dla zmian i rozwiązań, które sprawdzą się w przyszłości.

Od chwili wprowadzenia standardów na rynek czasy się zmieniły. Innowacje w technologii wpłynęły na sposób, w jaki interesariusze pracują z informacjami. Przedsiębiorstwa wymyślają się na nowo w oszałamiającym tempie i oczekują, podobnie jak ich interesariusze, że stosowane przez nich wzorce jakości również będą ewoluować. Oczekuje się, że stanowienie standardów zmieni się w taki sposób, by sprostać wymogom postępującej globalizacji działalności gospodarczej, społeczności inwestorów i profesji księgowej.

Jednocześnie patrząc na przyszły rozwój i współzależności pomiędzy standardami a bardziej podstawowymi zmianami w sprawozdawczości przedsiębiorstw, należy rozważyć, jak standardy mają odpowiedzieć na zapotrzebowanie na dodatkowe informacje zarówno finansowe, jak i dotyczące dziedzin niefinansowych, takich jak społeczna odpowiedzialność biznesu (CSR) czy kwestie środowiskowe, społeczne i ładu wewnętrznego (ESG). Wszystkie te zagadnienia stają się coraz ważniejsze dla inwestorów i mogą zmienić sposób, w jaki interesariusze patrzą na sprawozdawczość przedsiębiorstw. Wzrosły także oczekiwania co do szybkości i ilości informacji przekazywanych interesariuszom. Odporność danych i analityka danych zyskały kluczowe znaczenie w społeczeństwie, biznesie i ich funkcjonowaniu, nie można więc oczekiwać, że pozostaną bez wpływu na audyt, usługi poświadczające i sprawozdawczość przedsiębiorstw. Stanowienie

standardów w przyszłości powinno uwzględniać te przemiany i wyzwania, w tym postępującą cyfryzację, i przyczyniać się do dzisiejszych innowacji. W przeciwnym razie istnieje ryzyko, że standardy sprawozdawczości i audytu przestaną mieć znaczenie, co w końcu doprowadzi do ich zarzucenia. Technologia i cyfryzacja nie powinny być jedynie uwzględniane przez istniejące organy stanowienia standardów, ale powinny stać się decydującym czynnikiem kształtującym ich program prac.

W oczach niektórych interesariuszy stanowienie standardów jest dziś zbyt skomplikowane i odbywa się zbyt wolno. Jednocześnie część decydentów kwestionuje prawomocność procedur stanowienia standardów stosowanych przez niektóre z organów stanowiących standardy. Może to być dla niektórych niespodzianką, zwłaszcza biorąc pod uwagę, że w porównaniu z innymi ogólnosięcowymi organami stanowienia standardów instytucje tworzące standardy sprawozdawczości i audytu przestrzegają wyjątkowo pieczołowicie zasad odpowiedniej procedury, obejmującej szereg wbudowanych mechanizmów kontroli i starannie zaplanowanych procesów. W rzeczywistości wydaje się, że chodzi raczej o utratę zaufania do dzisiejszych organów stanowienia standardów przez coraz szersze grono interesariuszy.

Patrząc na strukturę i procedury standardów stosowanych globalnie, np. standardów ISO czy standardów stosowanych w lotnictwie, procedury ich stanowienia są często zaskakująco proste i różnią się w zależności od przeznaczenia standardów. Tym niemniej nikt nie ma wątpliwości co do ich prawomocności. Rodzi to pytanie o prawdziwy powód „utraty zaufania” do istniejących organów opracowujących standardy zawodowe w zakresie sprawozdawczości finansowej i audytu.

Odpowiedź na to pytanie nie jest łatwa ani prosta. Przede wszystkim należy przyznać, że w sytuacjach, gdy w procesie stanowienia standardów trzeba uwzględnić interes publiczny, konieczna jest bardziej wyrafinowana procedura. W praktyce widać, że procedury obecnych organów stanowiących standardy sprawozdawczości i audytu są nadmiernie skomplikowane, niepotrzebnie sformalizowane i pozbawione orientacji strategicznej. Utrudnia to interesariuszom zewnętrznym zrozumienie ich funkcjonowania, a przede wszystkim powoduje, że procedura jest zbyt powolna w stosunku do potrzeb interesariuszy, których rozwój i przemiany przebiegają obecnie w bardzo szybkim tempie. Niektórzy interesariusze wyrażają pogląd, że czują się pomijani w procesie stanowienia standardów i w samych standardach. Choć przyczyny takiej sytuacji wymagają dalszej analizy, wymiany poglądów i dyskusji, istnieje obawa, że stanowienie standardów, a zwłaszcza same standardy lub ich części mogą stracić wiarygodność i znaczenie, a w efekcie przestaną być stosowane przez marginalizowanych interesariuszy.

Z utratą zaufania wiążą się także zagadnienia takie jak finansowanie, zasoby kadrowe i skład rad oraz organów nadzoru publicznego. Niektórzy zdecydowanie popierają pomysł przeniesienia obecnych procesów stanowienia standardów do struktury całkowicie niezależnej od beneficjentów standardów, takich jak sporządzający sprawozdania finansowe w przypadku standardów rachunkowości i sprawozdawczości oraz profesja księgową w przypadku standardów audytu.

Mówiąc bardziej konkretnie, jeśli chodzi o rady wspierane przez IFAC, profesja księgową i audytorską nie mają intencji jednostronnie podejmować się stanowienia własnych standardów czy też dążyć do (ponownego) zwiększenia stopnia samoregulacji. Pozostaje natomiast kwestią otwartą, czy jest w ogóle możliwe uzyskanie wystarczającego finansowania ze źródeł takich jak użytkownicy, organy nadzoru itp., których część interesariuszy uważa za bardziej neutralnych.

Ostatecznie, szukając odpowiedzi na to pytanie, musimy zadać szereg pytań „egzystencjalnych”: Kto ponosi odpowiedzialność za stanowienie standardów? Czy są to przedstawiciele profesji księgowej,

sporządzający sprawozdania finansowe, organy nadzoru, czy też inni ważni interesariusze, działający w odpowiednich ramach i we właściwych rolach? Wykluczenie sporządzających sprawozdania finansowe i profesji księgowej z procesu stanowienia standardów byłoby szkodliwe. Jednakże fakt, że zaufanie pomiędzy istniejącymi organami stanowienia standardów a interesariuszami zostało naruszone wskazuje, że aktualny stan rzeczy wymaga zmian.

W sumie, biorąc pod uwagę te i inne powody, istnieje pilna potrzeba przyłączenia się do toczącej się debaty w sprawie stanowienia standardów w XXI w. Stanowienie standardów w przyszłości powinna charakteryzować inkluzywność, otwartość na zmiany i na wyzwania. Innowacje, rozwój technologii, ale także niedawny kryzys finansowy spowodowały ogromne zmiany w sposobach prowadzenia działalności gospodarczej, a także w sposobie postrzegania standardów przez decydentów. Wszystkie powyższe powody wystarczają, by zacząć dyskusję na temat potrzebnych zmian i poprawy aktualnej sytuacji.

Accountancy Europe pragnie zaprosić czytelników – w tym spółki, polityków, organy nadzoru, inwestorów, organizacje pozarządowe i innych interesariuszy – do udziału w naszych działaniach na rzecz zidentyfikowania dynamiki zmian i kształtowania przyszłości stanowienia standardów. Zapraszamy do zgłaszania wszelkich uwag do niniejszego opracowania.



Avenue d'Auderghem 22-28, 1040 Brussels



+32(0)2 893 33 60



www.accountancyeurope.eu



@AccountancyEU



Accountancy Europe

INFORMACJE O ACCOUNTANCY EUROPE

Accountancy Europe skupia 50 organizacji zawodowych z 37 krajów, reprezentujących blisko **milion** zawodowych księgowych, biegłych rewidentów i doradców, dzięki którym liczby pracują dla ludzi. Accountancy Europe przekłada ich codzienne doświadczenia w całej Europie na postulaty w debacie na temat polityki publicznej w Europie i innych częściach świata.

Accountancy Europe jest wpisana do Rejestru Przejrzystości UE (nr 4713568401-18).