



Zastosowanie zasad etycznych w praktyce

Łączenie innych usług biegłego rewidenta
z badaniem sprawozdań finansowych

Prezentacja

Ewa Jakubczyk – Cały

Ewa Jakubczyk – Cały

Zastosowanie zasad etycznych w praktyce
Łączenie innych usług biegłego rewidenta
z badaniem sprawozdań finansowych

Prezentacja

CENTRUM
EDUKACJI
PIBR

Spis treści

- I. Wstęp
- II. Zasady etyki/kodeks IFAC
 - 1. Obowiązujące regulacje w zakresie etyki – wprowadzenie
 - 2. Zawartość i struktura Kodeksu Etyki
 - 3. Istota ramowego podejścia koncepcyjnego
 - 4. Podstawowe zasady etyki
 - 5. Zagrożenia dla stosowania zasad etyki
 - 6. Rozwiązywanie konfliktów etycznych
 - 7. Możliwe do zastosowania zabezpieczenia
 - 8. Zadania sytuacyjne

Spis treści

- III. Niezależność w realizacji zleceń badań i przeglądów sprawozdań finansowych – Regulacje Kodeksu etyki IFAC
 - 1. Wymogi niezależności
 - 2. Dokumentowanie zagrożeń
 - 3. Okres wymaganej niezależności
 - 4. Niezależność a fuzje
 - 5. Okoliczności stwarzające zagrożenia, przykłady
 - 6. Zagrożenia związane z udziałami finansowymi
 - 7. Zagrożenia związane z pożyczkami i poręczeniami
 - 8. Zagrożenia związane z powiązaniem gospodarczymi z klientem usługi
 - 9. Zagrożenia związane z powiązaniem rodzinnymi i osobistymi
 - 10. Zagrożenia związane z autokontrolą
 - 11. Zagrożenia związane z długotrwałą współpracą
 - 12. Zagrożenia związane z wynagrodzeniami za usługi
 - 13. Zagrożenia związane z podarunkami i gościną
 - 14. Zagrożenia związane ze sporami sądowymi
 - 15. Zastosowanie kodeksu etyki w praktyce w Polsce

Spis treści

IV. Świadczenie usług nieatestacyjnych klientom usług badania wg regulacji kodeksu IFAC

1. Kryteria świadczenia innych usług na rzecz klientów badania
2. Zakaz przejmowania obowiązków zarządczych u klienta badania
3. Świadczenie innych usług klientom usług badania
 - a) usługi administracyjne
 - b) zapisy księgowe
 - c) usługi wyceny
 - d) usługi podatkowe
 - e) usługi audytu wewnętrznego
 - f) usługi związane z systemem informatycznym
 - g) usługi pomocnicze w sprawach sądowych
 - h) usługi prawne
 - i) usługi rekrutacyjne
 - j) usługi z zakresu finansów korporacyjnych

Spis treści

V. Regulacje ustawy o biegłych rewidentach dotyczące łączenia innych usług biegłego rewidenta z badaniem sprawozdań finansowych w jednostkach nie będących JZP

1. Zakres kompetencji biegłych rewidentów
2. Przedmiot działalności firmy audytorskiej
3. Obowiązki biegłego rewidenta w zakresie etyki
4. Obowiązki firmy audytorskiej w zakresie systemu kontroli wewnętrznej i organizacji firmy audytorskiej
5. Niezależność w realizacji usług badania
6. Świadczenie innych usług w połączeniu z badaniem NJZP

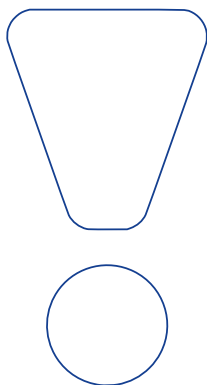
Spis treści

VI. Łączenie innych usług z badaniem sprawozdań finansowych w JZP – regulacje rozporządzenia 537/2014 PE i Rady oraz ustawy o biegłych rewidentach

1. Regulacje dotyczące łączenia usług w JZP
2. Definicja jednostek zainteresowania publicznego
3. Usługi zabronione – Rozporządzenie 537/2014 PE i Rady
4. Usługi warunkowo dozwolone – regulacje ustawy o biegłych rewidentach
5. Limity wynagrodzeń za usługi dodatkowe

VII. Podsumowanie

Wstęp

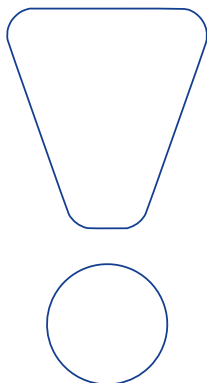


Niniejszy materiał został przygotowany na potrzeby szkoleń obligatoryjnego doskonalenia zawodowego biegłych rewidentów: Moduł 25.2018.A.4 „Zastosowanie zasad etycznych w praktyce – łączenie innych usług biegłego rewidenta z badaniem sprawozdań finansowych.

Regulacje dotyczące tego zagadnienia znajdują się w obowiązujących:

- „Zasadach etyki zawodowej biegłych rewidentów”,
- Ustawie o biegłych rewidentach firmach audytorskich i nadzorze publicznym,
- Rozporządzeniu 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady.

Wstęp



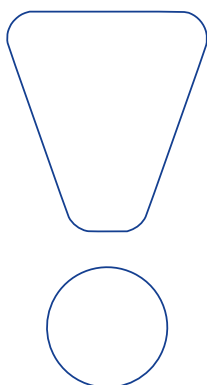
Rozdziały II, III i IV materiału szkoleniowego zapoznają odbiorców z regulacjami „Zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów” przyjętych do stosowania uchwałami Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.

Obejmują zagadnienia podstawowych zasad etyki, zagrożeń i zabezpieczeń. Rozwinięciem zagadnień zasady bezstronności jest obowiązek niezależności w realizacji usług atestacyjnych/poświadczających (w tym usług badania sprawozdań finansowych).

Niespełnienie obowiązku niezależności oznacza nieważność badania sprawozdania finansowego i sprawozdania biegłego rewidenta z tego badania. Regulacje Kodeksu Etyki IFAC, przyjęte jako „Zasady Etyki Biegłych Rewidentów w Polsce”, zawierają też szczegółowe wytyczne dotyczące sposobu analizy możliwości świadczenia usług różnego rodzaju z badaniem sprawozdań.

Ten bardzo praktyczny wątek rozwija rozdział IV niniejszego materiału szkoleniowego.

Wstęp



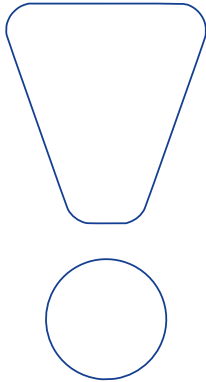
W rozdziale V zawarto zagadnienia etyki ujęte w ustawie.

Ustawa o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym reguluje wiele zagadnień z zakresu etyki biegłego rewidenta, obliguje firmy audytorskie do stworzenia takiej organizacji, w której opracowany i wdrożony „System Kontroli Jakości Firmy audytorskiej”, zawierający polityki i procedury jakości, stanowić będzie zabezpieczenia dla zachowania zasad etyki, w przypadku występowania zagrożeń.

Ustawa określa też warunki świadczenia usług audytorskich w jednostkach zainteresowania publicznego, wprowadza zakaz świadczenia innych usług w powiązaniu z badaniem sprawozdań finansowych, z wyjątkiem usług wyszczególnionych jako dozwolone i to wyłącznie po uzyskaniu akceptacji Komitetu Audytu/Rady Nadzorczej.

Ustawa określa też maksymalny czas trwania zlecenia (okres rotacji – 5 lat).

Wstęp

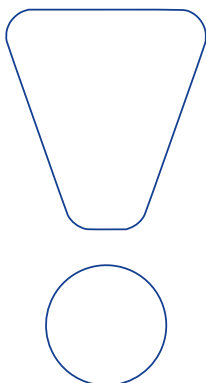


W rozdziale VI materiału szkoleniowego ujęte są szczegółowe regulacje dotyczące usług zabronionych w powiązaniu z badaniem, określone w Rozporządzeniu 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady.

Polski ustawodawca korzystając z opcji określonej w Rozporządzeniu 537/2014 dla państw członkowskich nie określił jednak, części usług możliwych do wyłączenia z zakazu, natomiast określił literalnie, jakie usługi mogą być świadczone w jednostkach zainteresowania publicznego w powiązaniu z badaniem sprawozdań finansowych.

Rozdział VI zawiera też informację o ograniczeniach/limitach kwotowych dotyczących świadczenia innych usług w tym w relacji do wynagrodzenia za badanie. Limity te są określone w rozporządzeniu 537/2014.

Wstęp



Rozdział VII zawiera syntetyczne podsumowanie najważniejszych regulacji i wniosków ze szkolenia.

Szkolenie kończy się sprawdzianem z uzyskanej wiedzy objętej tematem Modułu 25.2018.A.4 „Zastosowanie zasad etycznych w praktyce – łączenie innych usług biegłego rewidenta z badaniem sprawozdań finansowych”.

Spis treści

I. Wstęp

II. Zasady etyki/kodeks IFAC

1. Obowiązujące regulacje w zakresie etyki – wprowadzenie
2. Zawartość i struktura Kodeksu Etyki
3. Istota ramowego podejścia koncepcyjnego
4. Podstawowe zasady etyki
5. Zagrożenia dla stosowania zasad etyki
6. Rozwiązywanie konfliktów etycznych
7. Możliwe do zastosowanie zabezpieczenia
8. Zadania sytuacyjne

Podstawy regulacyjne



Uchwała nr 4249/60/2011 KRBR
w sprawie etyki zawodowej
z 13 czerwca 2011 r.

Uchwała wprowadza kodeks etyki
zawodowej IFAC jako zasady etyki
zawodowej biegłych rewidentów
– od dnia 1 stycznia 2012 r.



Uchwała nr 206/6/2015 KRBR z dnia
3 listopada 2015 r. zmieniająca
uchwałę w sprawie zasad etyki
zawodowej biegłych rewidentów.

Uchwała wchodzi w życie w dniu 16
lutego 2016 r.



Komunikat nr 3/2016/KRBR w
sprawie wejścia w życie uchwały nr
206/6/2015 KRBR z dnia 3 listopada
2015 zmieniająca uchwałę w sprawie
zasad etyki zawodowej biegłych
rewidentów.

Podstawy regulacyjne



Na podstawie art. 294 ustawy o biegłych rewidentach, uchwały organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów zachowują moc nie dłużej niż przez 9 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy.

Uchwała wprowadza kodeks etyki zawodowej IFAC jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów – od dnia 1 stycznia 2012 r.

Uchwała nr 2042/38/2018

UCHWAŁA NR 2042/38/2018 KRAJOWEJ RADY BIEGŁYCH REWIDENTÓW

z dnia 13 marca 2018 r.
w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów

Na podstawie przepisów art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. c ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. poz. 1089) uchwała się, co następuje:

§ 1.

Uchwała określa zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów.

§ 2.

Wprowadza się Kodeks etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC), jako zasady etyki zawodowej biegłych rewidentów, o których mowa w art. 30 ust. 2 pkt 3 lit. c ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (dalej „ustawa”), zwane dalej „Zasadami etyki”, w brzmieniu zawartym w *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016 Edition*, wprowadzonym przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA), który stanowi załącznik nr 1 do niniejszej uchwały.

§ 3.

1. Do czynności rozpoczętych przed dniem 21 marca 2018 r. stosuje się dotychczasowe zasady etyki, o których mowa w ust. 2.
2. Przez dotychczasowe zasady etyki rozumie się zasady etyki przyjęte uchwałą Nr 4249/60/2011 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, zmienioną uchwałą Nr 206/6/2015 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 3 listopada 2015 r. zmieniającą uchwałę w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

Uchwała nr 2042/38/2018

§ 4.

W związku z wymogami ustawy oraz rozporządzenia Parlamentu Europejskiego

i Rady (UE) Nr 537/2014 z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie szczególnych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego, uchylającego decyzję Komisji 2005/909/WE (Dz. Urz. UE L 158 z 27 maja 2014 r., str. 77 oraz Dz. Urz. UE L 170 z 11 czerwca 2014 r., str. 66) wprowadza się słownik definicji w odniesieniu do wybranych pojęć użytych w Zasadach etyki. Słownik definicji stanowi załącznik nr 2 do niniejszej uchwały.

§ 5.

Uchwała wchodzi w życie z dniem zatwierdzenia przez Komisję Nadzoru Audytowego w trybie przepisów art. 102 ustawy.

Załączniki do uchwały:

1. Załącznik nr 1 – Kodeks etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC)
2. Załącznik nr 2 - Definicje wybranych pojęć użytych w Kodeksie etyki zawodowych księgowych Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) zwanym dalej „Zasadami etyki”

Zawartość i struktura Kodeksu Etyki IFAC

KODEKS ETYKI ZAWODOWYCH KSIĘGOWYCH IFAC

PRZEDMOWA

CZEŚĆ A – Ogólne zastosowanie kodeksu

CZEŚĆ B – Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód

CZEŚĆ C – Zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostce gospodarczej

Słownik pojęć

Zawartość i struktura Kodeksu Etyki IFAC

Część A

Dotyczy wszystkich zawodowych księgowych (Rozdziały 100 – 150)

- Wprowadzenie i podstawowe zasady
- Uczciwość
- Obiektywizm
- Zawodowe kompetencje i należyta staranność
- Zachowanie tajemnicy informacji
- Profesjonalne postępowanie

Część B

Dotyczy zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód (Rozdziały 200-290)

- Wprowadzenie
- Podjęcie współpracy z klientem
- Konflikt interesów
- Druga Opinia
- Wynagrodzenie i inne rodzaje honorariów
- Marketing usług zawodowych
- Prezenty i gościnność
- Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta
- Obiektywizm – wszystkie usługi
- Niezależność – inne zlecenia atestacyjne
- Niezależność – zlecenia badania i przeglądu

Część C

Dotyczy zawodowych księgowych zatrudnionych w jednostkach gospodarczych (rozdz. 300-350)

- Wprowadzenie
- Potencjalne konflikty
- Przygotowanie i raportowanie informacji
- Działanie w oparciu o wystarczające kompetencje
- Udziały finansowe
- Zachęty i wywieranie nacisku

Istota ramowego podejścia koncepcyjnego

Działając zgodnie z ramowym podejściem koncepcyjnym zawodowy księgowy powinien:

- rozpoznać jakie zagrożenia istnieją lub mogą wystąpić w danych okolicznościach,
- ocenić ich znaczenie i wpływ na postępowanie oparte na podstawowych zasadach.






Jeżeli z tej oceny wyniknie, że zidentyfikowane zagrożenia nie są zupełnie bez znaczenia powinien:

- ustalić możliwe zabezpieczenia,
- wybrać zabezpieczenia odpowiadające danej sytuacji,
- zastosować wybrane zabezpieczenia likwidujące lub ograniczające istniejące zagrożenia do możliwego do zaakceptowania poziomu,
- udokumentować zaistniałą sytuację.

Podstawowe zasady etyki

**Fundamentalne zasady etyki**

Zgodnie z kodeksem etyki zawodowych księgowych IFAC od zawodowego księgowego wymaga się działania zgodnego z podstawowymi (fundamentalnymi) zasadami:

-  uczciwość (rzetelność)
-  obiektywizm (bezstronność)
-  zawodowe kompetencje i należyta staranność
-  zachowanie tajemnicy
-  profesjonalne postępowanie

Podstawowe zasady etyki

Zasada uczciwości

nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek postępowania w kontaktach zawodowych i gospodarczych w sposób otwarty, uczciwy. Uczciwość oznacza również rzetelne postępowanie i prawdomówność.

Zasada obiektywizmu

nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek zapewnienia, że na ich zawodowy lub biznesowy osąd nie mają wpływu uprzedzenia, konflikty interesów lub naciski osób trzecich.

Niezależność i zagrożenia obiektywizmu

Obiektywizm – wszystkie usługi

Rozdziały 290 i 291 Kodeksu Etyki dostarczają określonych wytycznych dotyczących wymogów niezależności zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, którzy przeprowadzają zlecenie atestacyjne.

Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód świadczący usługi atestacyjne zachowuje niezależność od klienta zlecenia atestacyjnego.

Niezależność umysłu i niezależność wizerunku są niezbędne dla umożliwienia zawodowemu księgowemu wykonującemu wolny zawód sformułowania wniosku w sposób bezstronny, nie nacechowany konfliktem interesów oraz niewłaściwym wpływem osób trzecich.



Niezależność i zagrożenia zasad etyki

Występowanie zagrożeń dla obiektywizmu w trakcie świadczenia wszelkich usług zawodowych zależy od szczególnych okoliczności zlecenia i rodzaju pracy wykonywanej przez zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód.

Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie wszelkich zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

Podstawowe zasady etyki

Zasada zawodowych kompetencji i należytej staranności

nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek ciągłego utrzymywania wiedzy zawodowej i umiejętności na poziomie wymaganym dla zapewnienia, że klienci lub pracodawcy, otrzymają kompetentne usługi zawodowe. Przy świadczeniu usług zawodowych powinni oni postępować sumiennie, zgodnie ze stosownymi standardami technicznymi i zawodowymi.

Kompetencje zawodowe można podzielić na dwie fazy:

- a) Uzyskanie kompetencji zawodowych
- b) Utrzymanie kompetencji zawodowych

***Należyta staranność** obejmuje odpowiedzialność za działanie zgodne z wymogami zadania, w sposób rozważny, dokładny i terminowy.*

Podstawowe zasady etyki

Zachowanie tajemnicy informacji nakłada na zawodowego księgowego obowiązek wystrzegania się:

- a) ujawniania poza podmiot lub organizację zatrudniającą, poufnych informacji uzyskanych w wyniku zawodowych i gospodarczych powiązań bez należytego i odpowiedniego zezwolenia, chyba że istnieje prawne lub zawodowe uprawnienie lub obowiązek ich ujawnienia oraz
- b) wykorzystania poufnych informacji uzyskanych w wyniku zawodowych i gospodarczych powiązań w celu realizacji osobistych korzyści lub korzyści stron trzecich.

Zawodowy księgowy przestrzega zasady zachowania w tajemnicy informacji, w tym również w kontaktach towarzyskich i jest uwrażliwiony na możliwość nieświadomego ujawnienia informacji, w szczególności bliskiemu partnerowi gospodarczemu lub członkowi bliskiej lub najbliższej rodziny.

Zawodowy księgowy podejmuje racjonalne działania celem zapewnienia, że pracownicy znajdujący się pod jego nadzorem oraz osoby udzielające porad i wsparcia wypełniają obowiązek dotyczący zachowania tajemnicy informacji.

Podstawowe zasady etyki

Profesjonalne postępowanie zawodowego księgowego to postępowanie zgodne z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami oraz unikanie wszelkich działań o których zawodowy księgowy wie lub powinien wiedzieć, że mogłyby przynieść ujmę dla zawodu.

Zawodowy księgowy powinien zapewnić, żeby działania marketingowe i promocja własnej osoby i usług, nie szkodziły reputacji zawodu. Dlatego zachowuje uczciwość i prawdomówność oraz:

- *nie tworzy przesadnego obrazu własnych możliwości w zakresie świadczonych usług, posiadanych kwalifikacji i zdobytego doświadczenia,*
- *nie czyni dyskredytujących uwag lub nieuzasadnionych porównań z pracą innych osób.*

Podstawowe zasady etyki

Profesjonalna postępowanie

Zawodowy księgowy unika sytuacji, w których mógłby być kojarzony ze sprawozdaniami, zestawieniami lub innymi informacjami jeśli:

- zawierają one stwierdzenia nieprawdziwe lub wprowadzają w błąd,
- zawierają stwierdzenia lub informacje przedstawione nierozważnie,
- pomijają lub zaciemniają treść informacji, które wymagają uwzględnienia jeśli takie pominięcie lub zaciemnienie może wprowadzić w błąd.

Zagrożenia dla stosowania zasad etyki

**Zagrożenia**

Zgodnie z założeniami koncepcyjnymi w określonej sytuacji trzeba przede wszystkim zidentyfikować możliwe dla każdej z podstawowych zasad zagrożenia wiążące się z szerokim zakresem powiązań i okoliczności



Zagrożenia dla stosowania zasad etyki - czerpanie własnych korzyści

Czerpanie własnych korzyści (interesu własnego), może wystąpić gdy występują poniższe okoliczności dotyczące zawodowego księgowego lub członka najbliższej lub bliskiej rodziny:

- powiązania finansowe (posiadanie udziałów),
- bliskie powiązania biznesowe z klientem,
- zbyt duża zależność od uzyskiwanych wynagrodzeń (zbyt duży udział wynagrodzeń od jednego klienta w ogólnej kwocie wynagrodzeń),
- wynagrodzenia warunkowe przy usługach poświadczających lub gdy występuje wykrycie znaczącego błędu podczas oceny rezultatów usługi świadczonej poprzednio przez członka podmiotu, z którym zawodowy księgowy jest związany,
- obawa przed utratą klienta,
- możliwość zatrudnienia u klienta.

Zagrożenia dla stosowania zasad etyki - autokontrola

Zagrożenie autokontroli przeglądu własnej pracy, wystąpi kiedy zawodowy księgowy będzie ponownie oceniał swoją pracę lub wyrażony uprzednio osąd.

Zagrożenie to może wystąpić w przypadku:

- ujawnienia podczas realizacji usług atestacyjnych istotnego w pracy wykonanej poprzednio przez tego samego zawodowego księgowego lub firmę audytorską,
- przygotowania raportu o działaniu systemu finansowego zaprojektowanego lub wdrożonego przy udziale tego samego zawodowego księgowego lub firmy audytorskiej,
- przygotowania danych wykorzystywanych do sporządzania zapisów, które stanowią przedmiot zlecenia atestacyjnego,
- wykonywania na rzecz klienta badania innych usług, które bezpośrednio wpływają na informacje o przedmiocie zlecenia atestacyjnego (np. usług z zakresu wyceny majątku czy usług aktuarialnych),
- gdy członek zespołu wykonującego usługi poświadczające jest lub w niedawnym okresie był członkiem zarządu lub kierownictwa klienta,
- uczestnictwa w zespole wykonującym usługę poświadczającą osoby uprzednio zatrudnionej u klienta na stanowisku umożliwiającym mu wywieranie znaczącego wpływu na przedmiot zlecenia.

Zagrożenia dla stosowania zasad etyki – promowanie interesów klienta

Promowanie interesów klienta (zagrożenie nadmiernego zaangażowania) może wystąpić kiedy zawodowy księgowy promuje stanowisko lub opinię klienta do tego stopnia, że jego obiektywizm może być zagrożony.

Przykłady:

- promowanie przez podmiot zawodowego księgowego nabycia udziałów w jednostce będącej klientem badania,
- występowanie w charakterze obrońcy klienta w sprawach sądowych lub sporach ze stronami trzecimi.

Zagrożenia dla stosowania zasad etyki – nadmierna zażyłość

Zagrożenie nadmiernej zażyłości może się pojawić, gdy ze względu na bliskie relacje zawodowy księgowy zaczyna zbyt sympatyzować z interesami klienta.

Zagrożenie tego typu może wystąpić w przypadku:

- istnienia bezpośrednich lub bliskich powiązań rodzinnych (zarówno z osobami z kierownictwa klienta jak i osobami mającymi bezpośredni i istotny wpływ na przygotowanie danych będących przedmiotem zlecenia),
- gdy osoba pełniąca funkcję partnera zlecenia była ostatnio członkiem zarządu lub kierownictwa albo pracownikiem klienta na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na przedmiot zlecenia,
- przyjmowania prezentów o znacznej wartości lub preferencyjne traktowanie,
- długotrwałej współpracy personelu wyższego szczebla z klientem zlecenia atestacyjnego.

Zagrożenia dla stosowania zasad etyki – zastraszanie

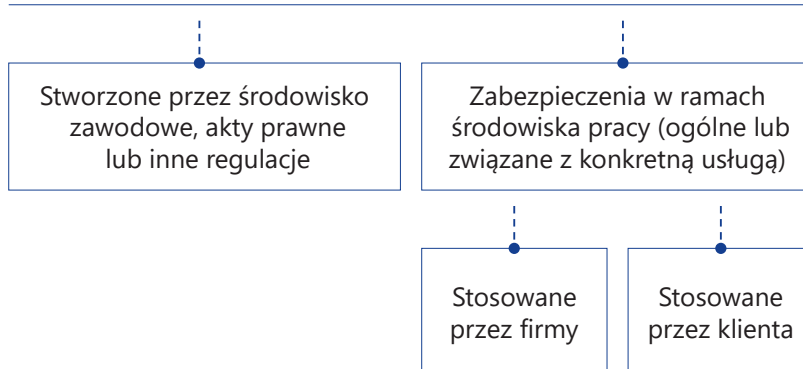
Zagrożenie zastraszania pojawi się, gdy uniemożliwi się zawodowemu księgowemu obiektywne działanie wskutek rzeczywistego lub postrzeganego zastraszania.

Przykładami mogą być:

- obawa przed zwolnieniem lub odsunięciem od danej usługi,
- zasugerowanie podmiotowi, że nie otrzyma innego zlecenia w przypadku kwestionowania podejścia księgowego klienta do konkretnej transakcji,
- zagrożenie procesem sądowym,
- naciski na znaczące zmniejszenie zakresu wykonywanej usługi w celu zmniejszenia wynagrodzenia za pracę,
- odczuwalny nacisk przez pracownika klienta na akceptację jego stanowiska i oceny,
- poinformowanie przez partnera podmiotu, że awans zawodowego księgowego uzależniony jest od zaakceptowania niewłaściwego podejścia księgowego przyjętego przez klienta badania.

Możliwe do zastosowania zabezpieczenia

Rodzaje zabezpieczeń



Po zidentyfikowaniu zagrożenia i stwierdzeniu, że są one istotne, zawodowy księgowy musi się zastanowić nad możliwymi do zastosowania zabezpieczeniami.

Zastosowane zabezpieczenia muszą ograniczyć zagrożenia do możliwego do zaakceptowania poziomu tak, aby poinformowana i racjonalnie myśląca strona trzecia, posiadająca wszelkie związane z daną sytuacją informacje nie uznała, że któraś z podstawowych zasad nie jest zachowana.

Możliwe do zastosowania zabezpieczenia

Zabezpieczenia stworzone przez środowisko zawodowe, akty prawne lub inne regulacje mogą przykładowo, wynikać z:

1. wymogów stawianych kandydatom do zawodu w zakresie edukacji, szkolenia i doświadczenia zawodowego,
2. wymogów dotyczących ustawicznego doskonalenia zawodowego,
3. regulacji w zakresie ładu korporacyjnego,
4. standardów zawodowych,
5. monitorowania postępowania zawodowych księgowych przez samo środowisko zawodowe lub organa regulacyjne oraz wdrożonych procedur postępowania dyscyplinarnego,
6. zewnętrznych przeglądów raportów, deklaracji, komunikatów lub informacji przygotowywanych przez zawodowego księgowego przez prawnie upoważnioną stronę trzecią,
7. sprawnie działającego systemu publicznego zwracania uwagi na nieprofesjonalne lub nieetyczne zachowania,
8. wyrażonego wprost obowiązku informowania o nie wypełnianiu wymagań etycznych.

Zabezpieczenia w ramach środowiska pracy

Zabezpieczenia możliwe do zastosowania w środowisku pracy (**przez firmę audytorską**) mogą mieć postać:

1. podkreślania przez kierownictwo podmiotu wagi przestrzegania podstawowych zasad etyki,
2. oczekiwania przez kierownictwo podmiotu od zespołu wykonującego usługę poświadczającą działania w interesie publicznym,
3. zasad i procedur wdrażania i monitorowania kontroli jakości zleceń,
4. zasad dokumentowania zagrożeń, oceny ich znaczenia, identyfikacji i stosowania właściwych zabezpieczeń,
5. Udokumentowanej polityki wewnętrznej i procedur wymagających postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami,
6. zasad i procedur umożliwiających rozpoznanie udziałów lub powiązań między podmiotem lub członkami zespołu wykonującego zlecenie a klientem,
7. zasad i procedur dotyczących monitorowania i w razie potrzeby podejmowania odpowiednich działań w przypadku zbytniego uzależnienia od przychodów uzyskiwanych od jednego klienta,
8. wyznaczanie do prac innych niż poświadczające wykonywanych dla klienta innych osób kierujących i zespołów podlegających innym osobom,

Zabezpieczenia w ramach środowiska pracy.

Zabezpieczenia możliwe do zastosowania w środowisku pracy (**przez firmę audytorską**) mogą mieć postać:

9. okresowego informowania osób odpowiedzialnych za wykonywane usługi i pracowników wykonujących usługę o zasadach i procedurach stosowanych przez podmiot oraz o ich zmianach, właściwego szkolenia i edukacji w zakresie tych zasad i procedur,
10. zasad i procedur zabraniających osobom spoza zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne wywierania nieodpowiedniego wpływu na wynik zlecenia,
11. wyznaczenie członka wyższego szczebla zarządzania jako osoby odpowiedzialnej za nadzór i właściwe funkcjonowanie systemu kontroli jakości,
12. doradztwo kluczowym osobom i całemu zaangażowanemu personelowi w sprawach związanych z niezależnością wobec klienta, dla którego jest wykonywana usługa poświadczająca,
13. systemy dyscyplinarne promujące działania zgodnie z zasadami i procedurami,
14. opublikowanie zasad i procedur zachęcających personel do informowania wyższego szczebla kierownictwa o wszelkich sprawach związanych z zachowaniem niezgodnym z podstawowymi zasadami etyki.

Możliwe do zastosowania zabezpieczenia

Zabezpieczenia stosowane przez firmę audytorską mogą też mieć postać:

1. zaangażowania innego zawodowego księgowego w celu weryfikacji pracy lub aby służył innego rodzaju poradą,
2. konsultacji problemu z podmiotem zewnętrznym, takim jak komitet niezależnych członków zarządu, zawodowa organizacja ustalająca przepisy czy inny zawodowy księgowy,
3. przedyskutowania dylematów etycznych z organami lub osobami sprawującymi nadzór nad klientem (zgodnie z ustawą o biegłych rewidentach w jednostkach zainteresowania publicznego jest to komitet audytu),
4. ujawniania organom lub osobom sprawującym nadzór nad klientem natury świadczonych dodatkowych usług i uzyskiwanych wynagrodzeń,
5. zaangażowania innej firmy do wykonania lub ponownego wykonania części usługi,
6. rotacji wyższego rangą personelu wchodzącego w skład zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

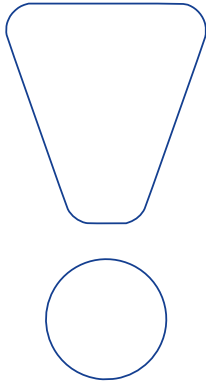
Niezależność i zagrożenia zasad etyki

Zabezpieczenia **zasady obiektywizmu i niezależności** mogą być następujące:

1. Wycofanie się z zespołu wykonującego zlecenie.
2. Zerwanie gospodarczych lub finansowych powiązań wywołujących.
3. Omówienie danej sprawy z kierownictwem wyższego szczebla podmiotu.
4. Omówienie danej sprawy z osobami sprawującymi nadzór w jednostce będącej klientem.
5. Wdrażanie procedur nadzoru.

Jeżeli nie jest możliwe zredukowanie zagrożeń do akceptowalnego poziomu, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód odmawia przyjęcia lub przerywa wykonanie zlecenia.

Możliwe do zastosowania zabezpieczenia



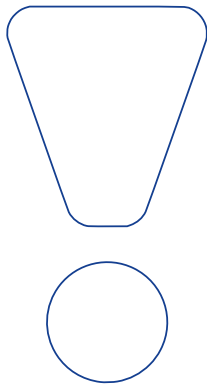
Zgodnie z zapisami kodeksu, zawodowy księgowy zależnie od natury zlecenia może również wykorzystać zabezpieczenia zastosowane przez klienta, jakkolwiek nie może polegać jedynie na nich, w celu redukcji zagrożenia do możliwego do zaakceptowania poziomu

Możliwe do zastosowania zabezpieczenia

**Zabezpieczenia
zastosowane przez klienta**
mogą mieć np. postać
ustaleń:

1. akceptacji umowy na wykonanie zlecenia lub jej zatwierdzenia, dokonywane są przez osoby spoza kierownictwa, np. Komitet Audytu, Rada Nadzorcza,
2. zatrudnienia kompetentnych i doświadczonych pracowników na szczeblu kierowniczym upoważnionych do podejmowania stosownych decyzji,
3. wewnętrznych procedur zapewniających obiektywną wycenę usług innych niż atestacyjne,
4. odpowiedniej struktury nadzoru korporacyjnego zapewniającej właściwy nadzór nad usługami świadczonymi przez podmiot firmę audytorską (np. komitet audytu).

Możliwe do zastosowania zabezpieczenia



Podsumowanie

- Charakter możliwych do zastosowania zabezpieczeń będzie zależał od okoliczności. Przy wyrażaniu profesjonalnego osądu zawodowy księgowy powinien rozważyć co racjonalna i poinformowana osoba, posiadająca wszystkie możliwe informacje, również o znaczeniu zagrożeń i zastosowanych zabezpieczeniach, mogłaby uznać za niemożliwe do zaakceptowania.
- Należy również zwrócić uwagę na wybór właściwych w danych okolicznościach zabezpieczeń zapewniających redukcję zagrożeń przy racjonalnych kosztach. Ten sam rodzaj zabezpieczenia w stosunku do firm różnej wielkości i ich znaczenia w życiu publicznym może wymagać niewspółmiernych nakładów w stosunku do oczekiwanych rezultatów (małe podmioty versus duże jednostki zainteresowania publicznego),
- Bez względu jednak na koszty ponoszone przez jednostkę zawodowy księgowy powinien w swoim działaniu przestrzegać podstawowych zasad zawartych w Kodeksie etyki, nie zapominając o dodatkowych wymaganiach ujętych w przepisach prawa.

BRAK ZABEZPIECZENIA = REZYGNACJA ZE ZLECENIA

Rozwiązywanie konfliktu etycznego

Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC przewiduje, że przy ocenianiu zgodności postępowania z podstawowymi zasadami od zawodowego księgowego może być wymagane rozwiązanie konfliktu etycznego związanego ze stosowaniem jej zasad.

Inicjując formalną lub nieformalną **procedurę rozwiązania konfliktu zawodowy księgowy powinien rozważyć** sam lub z innymi osobami takie sprawy jak:

- identyfikację problemu etycznego powiązanego z faktami i zdarzeniami,
- mające odniesienie zagadnienie etyczne,
- zasady etyki dotyczące zagadnienia,
- ustalone wewnętrzne procedury obowiązujące w firmie audytorskiej,
- możliwości innego postępowania zgodnego z podstawowymi zasadami.

Rozwiązywanie konfliktu etycznego

Postępowanie w przypadku niemożności samodzielnego rozwiązania konfliktu:

- zawodowy księgowy powinien skonsultować problem z właściwą osobą wewnątrz własnej organizacji, w której wykonuje wolny zawód lub pracuje na etacie
- jeśli konflikt powstał w ramach realizacji konkretnego zlecenia, zawodowy księgowy powinien ten problem przedyskutować z osobami zasiadającymi w organach zarządczych, takich jak zarząd lub komitet audytu jednostki
- jeśli poważny konflikt nie może być rozwiązany przy zastosowaniu powyższych punktów, zawodowy księgowy może zwrócić się do odpowiedniego organu istniejącego w środowisku zawodowym lub doradcy prawnego celem uzyskania pomocy bez łamania zasady poufności.

W swoim najlepiej pojętym interesie zawodowy księgowy powinien dokumentować cały przebieg konfliktu i prowadzone dyskusje.

*Jeśli po wykorzystaniu wszystkich możliwości rozwiązania konfliktu pozostaje on nadal nierozwiązany zawodowy księgowy **powinien o ile to możliwe odmówić dalszej współpracy** związanej z przedmiotem sporu.*

Zadania sytuacyjne



Zadanie 1

Które z niżej wymienionych zasad postępowania są podstawowymi zasadami etyki wg Kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC (zaznacz właściwe):

	Tak	Nie
a) zachowanie tajemnicy zawodowej		
b) komunikatywność		
c) kompetencje zawodowe i należyta staranność		
d) rzetelność (uczciwość)		
e) zachowanie profesjonalne		
f) grzeczność i uprzejmość		
g) obiektywizm		

Zadanie 2

Przyporządkuj zagrożenia do odpowiedniego opisu tych zagrożeń

Rodzaj zagrożenia (uzupełnij)	Opis zagrożenia
<p>.....</p> <p>Rodzaj zagrożenia</p> <p>może wystąpić, gdy zawodowy księgowy, członek najbliższej lub bliskiej rodziny posiada.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • powiązania finansowe (posiadanie udziałów), • bliskie powiązania biznesowe z klientem, • zbyt duża zależność od uzyskiwanych wynagrodzeń (zbyt duży udział wynagrodzeń od jednego klienta w ogólnej kwocie wynagrodzeń), • poprzednio przez członka podmiotu, z którym zawodowy księgowy jest związany, • obawa przed utratą klienta, • możliwość zatrudnienia u klienta.
<p>.....</p> <p>Rodzaj zagrożenia</p> <p>wystąpi kiedy zawodowy księgowy będzie ponownie oceniał swoją pracę lub wyraził uprzednio osąd.</p> <p>Zagrożenie to może wystąpić w przypadku:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ujawnienie istotnego błędu przy ponownej ocenie pracy wykonanej poprzednio przez zawodowego księgowego, • przygotowanie raportu o działaniu systemu finansowego zaprojektowanego lub wdrożonego przy udziale tego samego zawodowego księgowego, • przygotowanie danych wykorzystywanych do sporządzania zapisów, które stanowią przedmiot zlecenia atestacyjnego, • wykonywanie usług na rzecz klienta, które bezpośrednio wpływają na informacje w przedmiocie zlecenia atestacyjnego (np. usług z zakresu wyceny majątku czy usług aktuarialnych), • uczestnictwo w zespole wykonującym usługę poświadczającą osoby uprzednio zatrudnionej u klienta na stanowisku umożliwiającym mu wywieranie znaczącego wpływu na przedmiot zlecenia.

Zadanie 2 – ciąg dalszy

Przyporządkuj zagrożenia do odpowiedniego opisu tych zagrożeń

Rodzaj zagrożenia (uzupełnij)	Opis zagrożenia
<p>Rodzaj zagrożenia</p> <p>może wystąpić kiedy zawodowy księgowy promuje stanowisko lub opinię klienta do tego stopnia, że jego obiektywizm może być zagrożony.</p>	<p>Przykład:</p> <ul style="list-style-type: none"> • promowanie przez podmiot zawodowego nabycia udziałów w jednostce będącej klientem badania, • występowanie w charakterze obrońcy klienta w sprawach sądowych lub sporach ze stronami trzecimi.
<p>Rodzaj zagrożenia</p> <p>może się pojawić, gdy ze względu na bliskie relacje zawodowy księgowy zaczyna zbyt sympatyzować z interesami klienta.</p> <p>Zagrożenie tego typu może wystąpić w przypadku:</p>	<ul style="list-style-type: none"> • istnienie bezpośrednich lub bliskich powiązań rodzinnych (zarówno z osobami z kierownictwa klienta jak i osobami mającymi bezpośredni i istotny wpływ na przygotowanie danych będących przedmiotem zlecenia), • gdy osoba pełniąca funkcję partnera zlecenia była ostatnio członkiem zarządu lub kierownictwa albo pracownikiem klienta na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na przedmiot zlecenia, • przyjmowania prezentów o znacznej wartości lub preferencyjne traktowanie, • długotrwałej współpracy personelu wyższego szczebla z klientem zlecenia atestacyjnego.

Zadanie 2 – ciąg dalszy

Przyporządkuj zagrożenia do odpowiedniego opisu tych zagrożeń

Rodzaj zagrożenia (uzupełnij)	Opis zagrożenia
<p>Rodzaj zagrożenia</p> <p>pojawi się, gdy uniemożliwi się zawodowemu księgowemu obiektywne działanie wskutek rzeczywistego lub postrzeganego zastraszania.</p>	<p>Przykładami mogą być:</p> <ul style="list-style-type: none"> • obawa przed zwolnieniem lub odsunięciem od danej usługi, • zasugerowanie podmiotowi, że nie otrzyma innego zlecenia w przypadku kwestionowania podejścia księgowego klienta do konkretnej transakcji zagrożenie procesem sądowym, • naciski na znaczące zmniejszenie zakresu wykonywanej usługi w celu zmniejszenia wynagrodzenia za pracę, • odczuwalny nacisk przez pracownika klienta na akceptację jego stanowiska i oceny, • poinformowanie przez partnera podmiotu, że awans zawodowego księgowego uzależniony jest od zaakceptowania niewłaściwego podejścia księgowego przyjętego przez klienta badania.

Zadanie 3

Po zidentyfikowaniu zagrożenia i stwierdzeniu, że jest ono na nieakceptowalnym poziomie, zawodowy księgowy musi się zastanowić nad możliwymi do zastosowania zabezpieczeniami. **Wyróżniamy dwa rodzaje zabezpieczeń:**

- (A) stosowane przez środowisko zawodowe, akty prawne lub inne regulacje,
- (B) zabezpieczenia w ramach środowiska pracy (ogólne lub związane z konkretną usługą).

Polecenie:

Przyporządkuj poniższe działania zabezpieczające (od 1 do 9) do odpowiedniego rodzaju zabezpieczeń (A lub B) wstawiając X w odpowiedniej kolumnie:

Zadanie 3 – ciąg dalszy

Działania zabezpieczające		A	B
1)	wymogi stawiane kandydatom do zawodu w zakresie edukacji, szkolenia i doświadczenia zawodowego,		
2)	zasady i procedury wdrażania i monitorowania kontroli jakości zleceń,		
3)	wymogi dotyczące ustawicznego doskonalenia zawodowego,		
4)	zasady dokumentowania zagrożeń, oceny ich znaczenia, identyfikacji i stosowania właściwych zabezpieczeń,		
5)	zasady i procedury umożliwiające rozpoznanie udziałów lub powiązań między podmiotem lub członkami zespołu wykonującego zlecenie a klientem,		
6)	standardy zawodowe,		
7)	zasady i procedury dotyczące monitorowania i w razie potrzeby podejmowania odpowiednich działań w przypadku zbytniego uzależnienia od przychodów uzyskiwanych od jednego klienta,		
8)	wyznaczenie członka wyższego szczebla zarządzania jako osoby odpowiedzialnej za nadzór i właściwe funkcjonowanie kontroli wewnętrznej,		
9)	monitorowanie postępowania zawodowych księgowych przez samo środowisko zawodowe lub organa regulacyjne oraz wdrożonych procedur postępowania dyscyplinarne.		

Zadanie 4

Firma audytorska ALFA dostała wybrana do przeprowadzenia sprawozdania za 2010 rok spółki BETA notowanej na GPW. Podczas analizy wstępnej ustalono, że:

1. żona biegłego rewidenta kierującego zespołem posiada pakiet akcji spółki BETA
2. aplikant zatrudniony w pomocie uprawnionym pracował do czerwca 2009 roku w spółce BETA i zajmował się ewidencją środków trwałych,
3. kolejny aplikant zatrudniony w ALFA planuje zmianę pracy i jest bardzo prawdopodobne, że będzie pracował w spółce BETA.

Polecenie:

W stosunku do każdego punktu (1 do 3) określ rodzaj zagrożenia oraz właściwe zabezpieczenia.

Zadanie 4 – ciąg dalszy

Zagrożenia

1. zagrożenie własnego interesu – planowane zatrudnienie,
2. czerpanie korzyści własnych,
3. zagrożenie związane z przeglądem własnej pracy (autokontrola)

Zabezpieczenia

1. zbycie akcji przez żonę lub odsunięcie biegłego rewidenta od badania,
2. przydzielenie zadań innych niż związanych ze środkami trwałymi, ścisły nadzór lub usunięcie z zespołu,
3. kontrola prac lub usunięcie z zespołu.

Opisana sytuacja

Zagrożenia – ocena

Zabezpieczenia

1.		
2.		
3.		

III. Niezależność w realizacji zleceń badań i przeglądów sprawozdań finansowych – Regulacje Kodeksu etyki IFAC

1. Wymogi niezależności
2. Dokumentowanie zagrożeń
3. Okres wymaganej niezależności
4. Niezależność a fuzje
5. Okoliczności stwarzające zagrożenia, przykłady
6. Zagrożenia związane z udziałami finansowymi
7. Zagrożenia związane z pożyczkami i poręczeniami
8. Zagrożenia związane z powiązaniem gospodarczymi z klientem usługi
9. Zagrożenia związane z powiązaniem rodzinnymi i osobistymi
10. Zagrożenia związane z autokontrolą
11. Zagrożenia związane z długotrwałą współpracą
12. Zagrożenia związane z wynagrodzeniami za usługi
13. Zagrożenia związane z podarunkami i gością
14. Zagrożenia związane ze sporami sądowymi
15. Zastosowanie kodeksu etyki w praktyce w Polsce

Wymogi niezależności – IFAC

Kodeks etyki IFAC wprowadza definicję niezależności, stwierdzeniem, że niezależność obejmuje:



Niezależność umysłu – czyli stanu umysłu, umożliwiającego wyrażenie opinii bez ulegania wpływom zniekształcającym profesjonalny osąd, pozwalającego danej osobie działać rzetelnie, obiektywnie oraz z zawodowym sceptycyzmem.



Niezależność wizerunku – polegającej na unikaniu faktów i okoliczności na tyle znaczących, że racjonalna i poinformowana strona trzecia, posiadająca wiedzę na temat wszystkich stosownych informacji, łącznie z dotyczącymi zastosowanych zabezpieczeń, mogłaby zasadnie dojść do wniosku, że rzetelność, obiektywizm lub profesjonalny sceptycyzm podmiotu uprawnionego lub członka zespołu wykonującego usługę poświadczającą zostały naruszone.

Wymogi niezależności a sieć

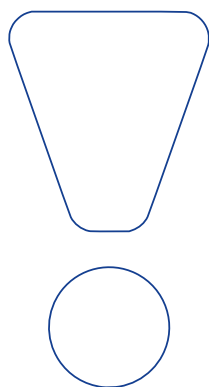
Sieci i podmioty należące do sieci

Jeżeli podmiot należy do sieci, zachowuje niezależność od klientów badania innych podmiotów należących do sieci. Wymogi niezależności, które stosuje się do podmiotu należącego do sieci, mają również zastosowanie do jednostki (np. konsultingowej lub prawnej), która spełnia definicję podmiotu należącego do sieci niezależnie od tego, czy sama jednostka spełnia definicję firmy audytorskiej.

Osąd, czy większa struktura jest siecią jest dokonywany z uwzględnieniem tego, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi istotnymi faktami i okolicznościami – byłaby skłonna stwierdzić, że jednostki są wzajemnie powiązane w sposób wskazujący na istnienie sieci. Osąd ten stosuje się spójnie w odniesieniu do całej sieci.



Wymogi niezależności a sieć



Sieć

rozumie się przez to strukturę, do której należy biegły rewident i firma audytorska mającą na celu współpracę oraz której wyraźnym celem jest wspólny podział zysków i strat lub która posiada wspólnego właściciela, kontrolę bądź zarząd, wspólną politykę i procedury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnej nazwy lub znaczącej części zasobów zawodowych.

Ocena i dokumentowanie zagrożeń niezależności

Dokumentacja

Kodeks etyki IFAC nakłada na biegłych rewidentów wykonujących zawód **nowy obowiązek dokumentacyjny**.

Jeżeli niezbędne jest zastosowanie zabezpieczeń w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu zawodowy księgowy dokumentuje rodzaj oraz dostępne lub zastosowane zabezpieczenia.

Dokumentacja zawiera dowody dotyczące osądów zawodowego księgowego powstałych w związku z formułowaniem wniosków na temat przestrzegania wymogów niezależności.



Okres wymaganej niezależności

Okres realizacji zlecenia

Kodeks etyki IFAC stanowi, że **członkowie zespołu wykonującego usługi poświadczające oraz firma audytorska** generalnie powinni być niezależni od klienta:

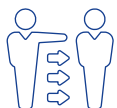
- a) przez okres wykonywania tych usług, liczony od rozpoczęcia prac do momentu przedstawienia opinii. W przypadku badania sprawozdania finansowego początek tego okresu ulega przesunięciu do początku okresu objętego przez sprawozdanie finansowe będące przedmiotem badania,
- b) natomiast dla usług powtarzających się (np. badanie sprawozdania finansowego w kolejnych latach), okres realizacji zlecenia kończy się wraz z powiadomieniem przez jedną ze stron o zakończeniu współpracy zawodowej lub wydaniem ostatecznego sprawozdania z badania – w zależności od tego, co ma miejsce później.



Niezależność a fuzje

Fuzje i przejęcia a
niezależność

Jeżeli w drodze fuzji lub przejęcia firma audytorska staje się jednostką powiązaną z klientem badania, wówczas identyfikuje i ocenia wcześniejsze oraz obecne swoje udziały i powiązania, które z uwzględnieniem dostępnych zabezpieczeń mogłyby naruszać jej niezależność, a tym samym zdolność kontynuacji badania począwszy od daty efektywnej fuzji lub przejęcia.

Okoliczności stwarzające zagrożenia dla podstawowych zasad
etyki i niezależności – przykładyPrzykładowe okoliczności
i powiązania

1. Udziały finansowe
2. Pożyczki i poręczenia
3. Powiązania gospodarcze z klientem usług poświadczających
4. Powiązania rodzinne i osobiste
5. Zatrudnienie u klienta badania
6. Uprzednie zatrudnienie u klienta usługi poświadczającej
7. Tymczasowe oddelegowanie personelu
8. Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta usługi poświadczającej
9. Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientami usług poświadczających – zagadnienia rotacji
10. Wynagrodzenia
11. Podarunki i wyrazy gościnności
12. Rzeczywiste lub możliwe spory sądowe

Okoliczności stwarzające zagrożenia dla podstawowych zasad etyki i niezależności – przykłady

Przykładowe okoliczności i powiązania łączenie usług

1. Przygotowywanie zapisów księgowych i sprawozdań finansowych
2. Usługi wyceny
3. Świadczenie usług podatkowych klientom badania sprawozdania finansowego
4. Świadczenie usług audytu wewnętrznego klientom badania sprawozdania finansowego
5. Świadczenie usług związanych z systemami informacyjnymi klientom badania sprawozdania finansowego
6. Czasowe oddelegowanie personelu do klienta badania sprawozdania finansowego
7. Świadczenie usług wsparcia w procesach sądowych klientom badania sprawozdania finansowego
8. Świadczenie usług prawnych klientom badania sprawozdania finansowego
9. Rekrutacja wyższego rangą kierownictwa
10. Usługi dotyczące gospodarki finansowej spółek i tym podobne

Zagrożenia związane z udziałami finansowymi posiadanymi przez członków zespołu wykonującego badanie

Udziały finansowe mogą powodować powstanie zagrożenia czerpania korzyści własnych, których znaczenie i właściwe do zastosowania zabezpieczenia należy ocenić biorąc pod uwagę charakter tych udziałów. Obejmuje to ocenę pozycji osoby posiadającej te udziały oraz ich istotność jak również typ udziałów, tzn. czy są to udziały bezpośrednie czy pośrednie.

W przypadku posiadania przez członka zespołu wykonującego usługę poświadczającą lub członka jego najbliższej rodziny, bezpośrednich lub istotnych pośrednich udziałów finansowych u danego klienta, znaczenie powstałego zagrożenia czerpania korzyści własnych może być tak istotne, że jedynymi zabezpieczeniami mogącymi wyeliminować to zagrożenie lub zredukować je do akceptowalnego poziomu są:

- a) pozbycie się takich bezpośrednich udziałów finansowych przez taką osobę przed włączeniem jej do zespołu wykonującego usługi poświadczające,
- b) pozbycie się pośrednich udziałów finansowych przez taką osobę w całości lub w takiej części, że pozostałość nie ma już istotnego znaczenia, przed włączeniem jej do zespołu wykonującego usługi poświadczające,
- c) odsunięcie takiej osoby z prac zespołu wykonującego usługi poświadczające,

Zagrożenia związane z udziałami finansowymi posiadanymi przez członków zespołu wykonującego badanie

- d) jeżeli nabycie takich udziałów nastąpiło w wyniku dziedziczenia, w formie prezentu lub połączenia jednostek, wymagane jest pozbycie się ich w możliwie najkrótszym czasie lub odsunięcie danej osoby z prac zespołu wykonującego usługi poświadczające.

Do czasu zastosowania tych zabezpieczeń konieczne będzie zastosowanie dodatkowych zabezpieczeń w postaci np. przedyskutowania sprawy z osobami sprawującymi nadzór u klienta lub zaangażowanie dodatkowego biegłego rewidenta w celu przeglądu wykonanych prac lub uzyskania porady.

Zagrożenia: udziały finansowe posiadane przez osoby powiązane z podmiotem

Nie można też lekceważyć **zagrożenia czerpania korzyści własnych** mogącego powstać w wyniku posiadania udziałów finansowych przez osoby spoza zespołu wykonującego usługi poświadczające i ich najbliższą lub bliską rodzinę.

Osobami takimi mogą być:

- partnerzy nie będący członkami zespołu poświadczającego i członkowie ich najbliższej rodziny,
- partnerzy i członkowie kierownictwa świadczący dla danego klienta usługi niepoświadczające,
- osoby mające bliskie osobiste powiązania z członkami zespołu poświadczającego.

Udziały finansowe posiadane przez podmioty i ich partnerów

W niektórych sytuacjach powstałe zagrożenie czerpania korzyści własnych spowodowane posiadanymi przez firmę audytorską i jej partnerów udziałów u klienta zlecenia, będzie na tyle istotne, że nie będzie możliwe zastosowanie zabezpieczenia redukującego to zagrożenie do akceptowalnego poziomu.

Jedynym możliwym rozwiązaniem, umożliwiającym firmie audytorskiej wykonanie badania będzie pozbycie się tych udziałów finansowych.

- firma audytorska lub podmiot należący do sieci posiada bezpośrednio udziały finansowe u klienta podmiotu uprawnionego,
- firma audytorska lub podmiot należący do sieci ma istotne pośrednie udziały finansowe u klienta (w tym przypadku możliwe jest pozbycie się całości udziałów lub jedynie wystarczającej części, tak aby pozostałe w posiadaniu nie miały istotnego znaczenia),
- firma audytorska lub podmiot należący do sieci ma istotne udziały finansowe w jednostce mającej pakiet kontrolny udziałów u klienta podmiotu uprawnionego (w tym przypadku możliwe jest pozbycie się całości udziałów lub jedynie wystarczającej części, tak aby pozostałe w posiadaniu nie miały istotnego znaczenia),
- partnerzy, również ci nie biorący udziału w wykonywaniu badania, lub członkowie ich najbliższej rodziny, praktykujący w tym samym biurze co partner odpowiedzialny za badanie posiadają bezpośrednio lub istotne pośrednie udziały finansowe u danego klienta,
- partnerzy i pracownicy na stanowiskach kierowniczych świadczący usługi niepoświadczające dla klienta, którego sprawozdanie finansowe jest badane, za wyjątkiem tych, których udział jest nieistotny, lub członkowie ich najbliższej rodziny posiadają bezpośrednio lub istotne pośrednie udziały finansowe u danego klienta

Zagrożenia: udziały finansowe – inne usługi poświadczające

W przypadku świadczenia klientowi innych usług poświadczających nie będących badaniem sprawozdań finansowych mogą powstawać **zagrożenia własnego interesu (czerpania korzyści własnych)** dotyczące firmy audytorskiej, gdy:

- a) firma audytorska posiada bezpośrednio udziały finansowe u klienta – zagrożenie będzie tak istotne, że jedynym zabezpieczeniem jest pozbycie się tych udziałów,
- b) firma audytorska posiada istotne pośrednie udziały finansowe u klienta lub istotne udziały finansowe w jednostce mającej pakiet kontrolny udziałów u klienta podmiotu uprawnionego – zagrożenie na tyle istotne, że jedynym możliwym zabezpieczeniem jest pozbycie się tych udziałów w całości lub wystarczająco dużej ilości, tak aby pozostałe udziały nie miały istotnego znaczenia.

Zagrożenia: pożyczki i poręczenia

W przypadku, gdy udzielenie pożyczki nie następuje w oparciu o zwykłe procedury, warunki i wymogi kredytowe **zagrożenie czerpania korzyści własnych** jest na tyle znaczące że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu.



Kredyty lub gwarancje udzielone przez klienta usługi poświadczającej, będącego bankiem (lub podobną instytucją) udzielone firmie audytorskiej, podmiotom należącym do sieci (w przypadku badania sprawozdań finansowych), członkowi zespołu poświadczającego lub członkom jego najbliższej rodziny, nie będą powodowały powstania zagrożenia dla niezależności pod warunkiem, że będą udzielane na normalnych rynkowych procedurach i warunkach.

Analogicznie, jeżeli firma, członek zespołu wykonującego badanie lub członek jego najbliższej rodziny udziela pożyczki lub poręczenia klientowi badania, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu, chyba że pożyczka lub poręczenia są nieistotne dla:

- a) podmiotu lub członka zespołu wykonującego badanie i członka jego najbliższej rodziny,
- b) klienta.

Zagrożenia związane z bliskimi powiązaniem z klientem usług poświadczających

Zagrożenie czerpania korzyści lub **zagrożenie zastraszenia**

może powstawać w przypadku istnienia bliskich powiązań gospodarczych firmy audytorskiej lub członka zespołu poświadczającego z klientem usługi poświadczającej lub jego kierownictwem czy też firmą audytorską, podmiotem należącym do sieci a klientem badania sprawozdania finansowego, obejmującego powiązania komercyjne lub finansowe.

Przykładami takich powiązań mogą być:

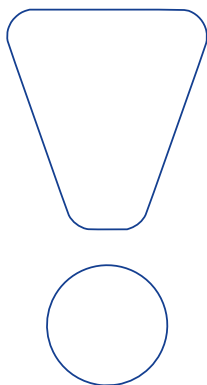
- posiadanie istotnych udziałów finansowych we wspólnym przedsięwzięciu z klientem badania, właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla lub inną osobą sprawującą wyższe funkcje kierownicze w jednostce będącej klientem badania,
- oferowanie na rynku przez firmę audytorską i klienta badania wspólnego pakietu produktów lub usług pod szyldem obydwu firm,
- ustalenia pomiędzy firmą audytorską i klientem badania lub innej usługi poświadczającej dotyczące dystrybucji lub marketingu produktów lub usług drugiej strony.

Zagrożenia związane z bliskimi powiązaniem z klientem usług poświadczających

Powiązania gospodarcze firmy audytorskiej, podmiotu należącego do sieci, członka zespołu poświadczającego lub jego najbliższej rodziny z klientem usługi badania sprawozdania finansowego lub jego kierownictwem wyższego szczebla, polegające na posiadaniu udziałów finansowych w tej samej jednostce o ograniczonej strukturze własności nie powodują powstania zagrożenia dla niezależności pod warunkiem, że:

- a) relacje te są nieznaczące dla firmy audytorskiej, podmiotu należącego do sieci, członka rodziny jak również dla klienta,
- b) posiadane udziały są nieistotne dla inwestorów lub grupy inwestorów,
- c) posiadane udziały nie dają posiadającym je inwestorom lub grupie inwestorów możliwości kontroli tej jednostki.

Zagrożenia związane z bliskimi powiązaniem z klientem usług poświadczających



Dokonywanie zakupów towarów lub usług przez firmę audytorską, podmiot należący do sieci (w przypadku badania sprawozdania finansowego) lub członka zespołu poświadczającego u klienta usługi poświadczającej zasadniczo nie powoduje powstania zagrożenia dla niezależności pod warunkiem, że transakcje dokonywane są w toku normalnej działalności na warunkach rynkowych.

Zagrożenia związane z powiązaniem rodzinnymi i osobistymi

Zagrożenie czerpania korzyści własnych, zbytnej zażyłości czy zastraszenia

może wystąpić również w przypadku, gdy:



- a) osoba będąca członkiem najbliższej lub bliskiej rodziny osoby wchodzącej w skład zespołu poświadczającego zajmuje u klienta usługi poświadczającej stanowisko pozwalające wywierać bezpośredni i istotny wpływ na informację będącą przedmiotem usługi poświadczającej,
- b) członek zarządu, członek wyższego rangą kierownictwa lub pracownik klienta usługi poświadczającej, zajmujący stanowisko umożliwiające wywieranie bezpośredniego i istotnego wpływu na informacje będące przedmiotem usługi poświadczającej, był uprzednio członkiem zespołu poświadczającego lub partnerem w podmiocie uprawnionym.

Zagrożenia związane z autokontrolą

Charakter i znaczenie zagrożenia własnego interesu, zbytnej zażyłości lub zastraszenia

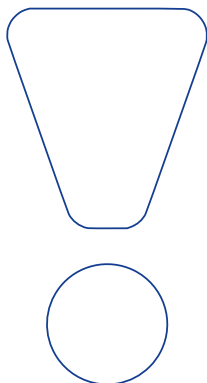
powstałego wskutek zatrudnienia u klienta usługi poświadczającej byłego członka zespołu poświadczającego, partnera lub byłego partnera firmy audytorskiej będą zależały od następujących czynników:



- a) stanowiska zajmowanego przez daną osobę u klienta usługi poświadczającej,
- b) zakresu prac wykonywanych przez daną osobę w ramach zespołu poświadczającego,
- c) czasu jaki upłynął od momentu, gdy dana osoba była członkiem zespołu poświadczającego lub była zatrudniona w firmie audytorskiej,
- d) uprzednio zajmowanego stanowiska w zespole poświadczającym lub w firmie audytorskiej.

Zagrożenie dla niezależności członka zespołu poświadczającego **powstaje także**, jeżeli dana osoba uczestniczy w realizacji usługi poświadczającej wiedząc, lub mając powody aby uważać że w przyszłości zostanie zatrudniona przez klienta usługi poświadczającej.

Zagrożenia związane z autokontrolą



Jeśli partner lub pracownik firmy audytorskiej lub podmiotu należącego do sieci (w przypadku usługi badania sprawozdania finansowego) pełni obowiązki członka wyższego szczebla kierownictwa lub członka zarządu klienta usługi poświadczającej, powstałe **zagrożenia czerpania korzyści własnych i przeglądu własnej pracy** są tak istotne, że żadne zabezpieczenie nie zdoła ich autokontroli zmniejszyć do akceptowalnego poziomu i w konsekwencji firm audytorska powinna odmówić podjęcia się wykonania usługi lub wycofać się z aktualnie wykonywanej.

Zagrożenia związane z długotrwałą współpracą personelu wyższego szczebla z klientami usług poświadczających

Desygnowanie tego samego wyższego rangą personelu do wykonywania usługi poświadczającej przez długi okres czasu może stwarzać **zagrożenie zbytnej poufałości i czerpania korzyści własnych**.

Znaczenie tego zagrożenia będzie zależało od takich czynników jak:

- długości okresu czasu zaangażowania danej osoby w prace zespołu wykonującego badanie lub inną usługę poświadczającą,
- roli pełnionej przez daną osobę w zespole poświadczającym,
- struktury firmy,
- rodzaju zlecenia badania,
- ewentualnych zmian kierownictwa klienta,
- ewentualnych zmian rodzaju lub złożoności księgowości i sprawozdawczości klienta.

Zagrożenia związane z długotrwałą współpracą personelu wyższego szczebla z klientami usług poświadczających

W przypadku **długotrwałej współpracy** firmy audytorskiej, biegłego rewidenta, członków zespołu, konieczna będzie ocena znaczenia zagrożenia i jeśli okaże się, że jest ono na nieakceptowalnym poziomie, powinny zostać rozpatrzone możliwe zabezpieczenia i wybrane takie, których zastosowanie zredukuje zagrożenie do akceptowalnego poziomu.

Możliwymi zabezpieczeniami w takim przypadku są:

- rotacja personelu wyższego szczebla z zespołu poświadczającego,
- zatrudnienia dodatkowego biegłego rewidenta, nie biorącego udziału w wykonaniu usługi poświadczającej aby przejrzeć prace wykonane przez personel wyższego szczebla lub doradził w inny sposób,
- regularna wewnętrzna i zewnętrzna niezależna kontrola jakości wykonania zlecenia.

Zagrożenia związane z wynagrodzeniami

Wynagrodzenia za usługi poświadczające ze względu na swój charakter

(np. wynagrodzenia warunkowe, wynagrodzenia z tytułu przekazania klienta), wysokość lub strukturę wynagrodzeń (od jednego klienta w całości wynagrodzeń) mogą wpływać na niezależność biegłego rewidenta lub podmiotu uprawnionego.

Kodeks etyki zawodowych księgowych IFAC problemy związane z wpływem wynagrodzeń na zagrożenia zasad etyki rozważa w podziale na kategorie:

- wynagrodzenia – kryteria kalkulacji: złożoność, kompetencje, pracowitość,
- wynagrodzenia - względny wymiar w relacji do przychodów ogółem,
- wynagrodzenia zaległe,
- wynagrodzenia warunkowe,
- wynagrodzenia prowizyjne.

Zagrożenia związane z podarunkami i wyrazami gościnności

Akceptowanie podarunków i wyrazów gościnności może stwarzać **zagrożenia czerpania własnych korzyści lub nadmiernej zażyłości**, za wyjątkiem gdy ich wartość jest wyraźnie nieistotna. W przeciwnym przypadku (gdy ich wartość jest istotna) nie ma możliwości aby zredukować powstałe zagrożenia do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń. Jedynym wyjściem dla członka zespołu poświadczającego lub podmiotu uprawnionego jest odmowa przyjęcia prezentu lub wyrazów nadmiernej gościnności.

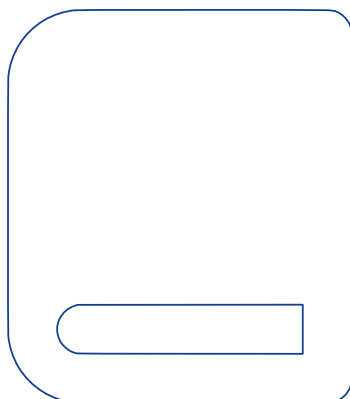
Zagrożenia związane ze sprawami sądowymi

Kiedy ma miejsce lub może wystąpić spór sądowy pomiędzy firmą audytorską lub członkiem zespołu poświadczającego a klientem usługi poświadczającej, może powstać zagrożenie **własnego interesu** lub **związane z zastraszaniem**.

Znaczenie tego zagrożenia będzie zależało od takich czynników jak:

- istotność sporu sądowego,
- ewentualnego związku sprawy sądowej z wcześniejszym zleceniem badania sprawozdań finansowych lub wykonania innej usługi poświadczającej.

Zastosowanie regulacji Kodeksu etyki IFAC w praktyce w Polsce



W Polsce, przyjęte zasady etyki biegłych rewidentów, oparte są na regulacjach Kodeksu etyki IFAC **w wersji przyjętej uchwałą Krajowej Rady Biegłych Rewidentów.**

Należy jednak zwrócić uwagę, że ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym wprowadziła wiele regulacji dotyczących zagadnień etycznych.

Przykładowo art. 69 określa podstawowe zasady etyki, do których stosowania zobowiązany jest biegły rewident. Są to:

- uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należyta staranność,
- odpowiednie kompetencje zawodowe,
- przestrzeganie tajemnicy zawodowej.

Występują więc różnice w zakresie zasad etyki w poszczególnych regulacjach – Ustawa do zasad etyki opartych na regulacjach Kodeksu Etyki IFAC.

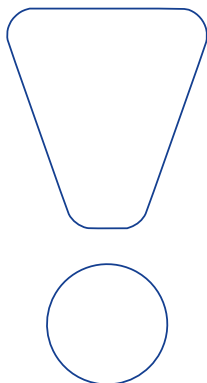
Zastosowanie regulacji Kodeksu etyki IFAC w praktyce w Polsce

Występują więc **różnice w zakresie zasad etyki w poszczególnych regulacjach.** Ustawa do zasad powiązanych z uczciwością, obiektywizmem dodaje obowiązek zachowania sceptycyzmu zawodowego.

Zawodowy sceptycyzm definiuje jako postawę polegającą na krytycznym nastawieniu biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, czujności wobec warunków mogących wskazywać na ewentualne zniekształcenia spowodowane błędem lub oszustwem oraz krytyczną oceną dowodów.

Pominięta natomiast w ustawie, została ujęta w Kodeksie IFAC **zasada profesjonalnego postępowania.** Ustawa definiuje też w art. 69 ust. 9 warunki niezależności formy audytorskiej, biegłego rewidenta i zespołu rewizyjnego.

Zastosowanie regulacji Kodeksu etyki IFAC w praktyce w Polsce



W każdym przypadku regulacje ustawy mają charakter obligujący dla biegłych rewidentów i firm audytorskich, zwłaszcza wtedy gdy regulacje ustawy są bardziej restrykcyjne niż regulacje Kodeksu etyki IFAC.

Natomiast w wielu przypadkach zastosowanie Kodeksu etyki IFAC jest w praktyce bardzo użyteczne dla celów wdrożenia regulacji ustawy w firmach audytorskich.

Spis treści

IV. Świadczenie usług nieatestacyjnych klientom usług badania wg regulacji kodeksu IFAC

1. Kryteria świadczenia innych usług na rzecz klientów badania
2. Zakaz podejmowania obowiązków zarządczych u klienta badania
3. Świadczenie innych usług klientom usług badania
 - a) usługi administracyjne
 - b) zapisy księgowe
 - c) usługi wyceny
 - d) usługi podatkowe
 - e) usługi audytu wewnętrznego
 - f) usługi związane z systemem informatycznym
 - g) usługi pomocnicze w sprawach sądowych
 - h) usługi prawne
 - i) usługi rekrutacyjne
 - j) usługi z zakresu finansów korporacyjnych

Kryteria świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania

Usługi atestacyjne i pokrewne a zasady etyki

Kodeks podkreśla, że tradycyjnie podmioty uprawnione wykonują dla swoich klientów usług poświadczających również cały szereg usług niepoświadczających związanych z ich wiedzą, doświadczeniem i znajomością specyfiki działalności klienta.

Relacje takie są z reguły korzystne dla obu stron, albowiem klient otrzymuje kompleksową obsługę od podmiotu dobrze znającego jego specyfikę i problemy, a podmiot uprawniony pogłębia swoją wiedzę o kliencie, przez co jest w stanie bardziej efektywnie zaplanować i przeprowadzić prace poświadczające na rzecz klienta, w szczególności badanie jego sprawozdania finansowego.

Kryteria świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania

Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania

Firmy audytorskie tradycyjnie świadczą na rzecz klientów badania szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie z posiadanymi umiejętnościami i wiedzą fachową. Świadczenie usług nieatestacyjnych może jednak wywoływać zagrożenia dla niezależności firmy lub członków zespołu wykonującego badanie. Najczęściej spotykane to zagrożenia autokontroli, czerpania korzyści własnych i promowania interesów klienta.

Przed przyjęciem przez firmę zlecenia świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania ustala się, czy świadczenie takich usług stwarza zagrożenie dla niezależności. Przy ocenie znaczenia zagrożenia powstałego w związku ze świadczeniem konkretnej usługi nieatestacyjnej należy rozważyć każde zagrożenie, co do którego zespół wykonujący badanie ma powody sądzić, że jest wywołane świadczeniem innych powiązanych usług nieatestacyjnych. Jeżeli powstałe zagrożenie nie może być zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń, usługa nieatestacyjna nie powinna być świadczona.

Kryteria świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania

Usługi niematerialne dla jednostek powiązanych z klientem badania mogą być świadczone pod warunkiem, że istnieją racjonalne podstawy by sądzić, że:

- a) usługi te nie wywołują zagrożenia autokontroli, ponieważ ich wyniki nie zostaną objęte procedurami badania oraz
- b) wszystkie zagrożenia wynikające ze świadczenia takich usług zostaną wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych u klienta badania

Zmiana statusu klienta badania (NJZP, JZP)

W przypadku, gdy klient badania staje się jednostką zainteresowania publicznego, świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania nie narusza niezależności firmy pod warunkiem, że:

- a) uprzednio świadczone usługi nieatestacyjne pozostają w zgodzie z zapisami dotyczącymi klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego,
- b) świadczenie usług, dodatkowych, niedozwolonych w odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, zostaje przerwane przed lub możliwie najwcześniej po tym, jak klient staje się jednostką zainteresowania publicznego, oraz
- c) w miarę konieczności firma audytorska stosuje zabezpieczenia w celu wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu zagrożeń wynikających ze świadczenia tych usług nieatestacyjnych.

Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych u klienta badania

Firma nie przyjmuje obowiązków zarządczych u klienta badania. Powstałe zagrożenia byłyby tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogłyby zredukować ich do akceptowalnego poziomu. Na przykład zagrożenie autokontroli i zagrożenie czerpania korzyści własnych powstanie w przypadku podejmowania przez firmę decyzji o tym, które rekomendacje firmy mają zostać wdrożone. Ponadto, przyjęcie obowiązków zarządczych wywołuje zagrożenie nadmiernej zażyłości, ponieważ firma staje się zbyt blisko związana z poglądami i interesami kierownictwa jednostki. Udzielanie porad i rekomendacji służących jako wsparcie kierownictwa jednostki w pełnieniu przez nie obowiązków nie jest równoważne z przyjęciem obowiązków zarządczych.

Decyzje zarządcze nie mogą być przejęte przez firmę audytorską o ile realizuje usługi badania dla klienta.

Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych u klienta badania

Stwierdzenie, czy czynność wchodzi w zakres obowiązków zarządczych, zależy od okoliczności i wymaga dokonania stosownego osądu. Przykłady czynności zwykle uważanych za obowiązki zarządcze obejmują:

- ustalanie zasad i wyznaczanie strategicznych kierunków działalności,
- zatrudnianie i zwalnianie pracowników,
- kierowanie działaniami pracowników w związku z ich pracą na rzecz jednostki i przyjęcie za nie odpowiedzialności,
- autoryzację transakcji,
- kontrolowanie rachunków bankowych lub inwestycji i zarządzanie nimi,
- decydowanie, które rekomendacje firmy lub innych osób trzecich mają zostać wdrożone,
- raportowanie informacji osobom sprawującym nadzór w imieniu kierownictwa jednostki,
- przyjęcie odpowiedzialności za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- przyjęcie odpowiedzialności za opracowanie, wdrożenie, monitorowanie i sprawowanie kontroli wewnętrznej.

Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych u klienta badania

W celu uniknięcia ryzyka przyjęcia obowiązków zarządczych podczas świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania firma upewnia się, że kierownictwo klienta wydaje wszystkie osądy i podejmuje decyzje należące do właściwych kompetencji kierownictwa. Firma upewnia się między innymi, że kierownictwo klienta:

- wyznacza osobę o odpowiednich umiejętnościach, wiedzy i doświadczeniu, która będzie w każdym przypadku odpowiedzialna za decyzje klienta i będzie nadzorowała usługi. Taka osoba, najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla, będzie rozumiała cele, charakter i wyniki usług oraz stosowne obowiązki klienta i firmy. Nie wymaga się jednak, aby osoba ta posiadała fachową wiedzę potrzebną do wykonania lub ponownego wykonania usług,
- sprawuje nadzór nad usługami i ocenia odpowiedniość wyników usług wykonanych na rzecz klienta, oraz
- przyjmuje odpowiedzialność za ewentualne czynności podjęte na skutek wyników tych usług.

Świadczenie innych usług klientom usług badania sprawozdań finansowych

Kodeks etyki IFAC zawiera wskazówki dotyczące łączenia usług badania z innymi usługami.

Wskazówki dotyczą różnych innych usług, część usług jest całkowicie zabroniona w połączeniu z badaniem sprawozdania finansowego, część usług może być świadczona przy spełnieniu warunków i zabezpieczeń.

Zakres regulacji Kodeksu etyki IFAC – łączenie innych usług z badaniem:

- Usługi administracyjne
- Usługi informatyczne
- Sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdań finansowych
- Usługi pomocnicze w sprawach sądowych
- Usługi związane z wyceną
- Usługi prawne
- Usługi podatkowe
- Usługi rekrutacyjne
- Usługi audytu wewnętrznego
- Usługi z zakresu finansów korporacyjnych

Świadczenie usług administracyjnych klientom usług badania

Usługi administracyjne

Świadczenie usług administracyjnych		
Przykłady usług	Możliwość wykonywania usługi	Zabezpieczenia
Usługi administracyjne obejmują wsparcie klientów w zakresie rutynowych i mechanicznych zadań w zwykłym toku działań, nie wymagają osądu i mają charakter biurowy np. edycja tekstów; sporządzanie dokumentów zgodnie z instrukcją uzyskaną od klienta.	Świadczenie takich usług co do zasady nie stwarza zagrożenia dla niezależności.	Należy zagrożenia ocenić oraz jeśli to niezbędne zastosować zabezpieczenia.

Świadczenie usług administracyjnych klientom usług badania

Przygotowywanie zapisów księgowych i sprawozdań finansowych a przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego

1. Przygotowywanie zapisów księgowych i sprawozdań finansowych
2. Status klienta usługi poświadczającej: jednostka nienotowana

Przykłady usług	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
<ul style="list-style-type: none"> • zapisywanie transakcji wg klasyfikacji kont podanych przez klienta, • zapisywanie w księdze głównej transakcji kodowanych, • przygotowanie sprawozdania finansowego na podstawie informacji z zestawienia obrotów i sald, • obliczenie amortyzacji według zasad ustalonych przez kierownictwo. 	Firma audytorska lub podmiot należący do sieci mogą wykonywać usługi księgowe, w tym dotyczące listy płac o charakterze rutynowym lub mechanicznym pod warunkiem, o ile okaże się konieczne, zastosowania zabezpieczeń, np. wymienionych w kodeksie.	<ol style="list-style-type: none"> a) inni członkowie zespołu badającego oraz zespołu realizującego usługi księgowe, b) dodatkowy przegląd pracy członków zespołów przez niezależnego eksperta.

Zapisy księgowe

Przygotowywanie zapisów księgowych i sprawozdań finansowych a dokonywanie badania sprawozdania finansowego

1. Przygotowywanie zapisów księgowych i sprawozdań finansowych	
2. Rodzaj usługi poświadczającej: badanie sprawozdania finansowego	
3. Status klienta usługi poświadczającej: jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych	
Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
ZASADA OGÓLNA	
Usługi z zakresu rachunkowości i księgowości, w tym dotyczące listy płac i przygotowania sprawozdania finansowego lub informacji finansowej będącej przedmiotem badania nie powinny być świadczone ponieważ mogą wpływać istotnie na niezależność podmiotu uprawnionego lub podmiotu należącego do sieci lub stwarzać wrażenie, że wpływają, poza świadczonymi w ramach badania lub w sytuacjach opisanych poniżej.	Zagrozenie autokontroli Nie ma efektywnych zabezpieczeń

Zapisy księgowe

Przygotowywanie zapisów księgowych i sprawozdań finansowych a dokonywanie badania sprawozdania finansowego w jednostkach powiązanych z klientem badania

Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Warunki i zabezpieczenia
WYJĄTEK	
Dopuszczalne są usługi z zakresu rachunkowości i księgowości o rutynowym lub mechanicznym charakterze świadczone oddziałom lub jednostkom zależnym od klienta jeśli spełnione są określone warunki i zostaną zastosowane łącznie wszystkie podane w kodeksie zabezpieczenia, o ile dotyczy kwestii nieistotnych dla sprawozdań finansowych.	<p>Konieczne do spełnienia warunki:</p> <ul style="list-style-type: none"> • usługi nie zawierają formułowania osądów, • oddziały te lub jednostki zależne są łącznie nieistotne dla klienta lub świadczone usługi łącznie nie mają istotnego znaczenia dla tych oddziałów lub jednostek zależnych, • wynagrodzenia podmiotu uprawnionego lub podmiotu należącego do sieci otrzymywane za te usługi są łącznie wyraźnie nieistotne. <p>Zabezpieczenia, które powinny być zastosowane łącznie:</p> <ul style="list-style-type: none"> • podmiot uprawniony lub podmiot należący do sieci nie powinien pełnić roli kierowniczej lub podejmować decyzje należące do kierownictwa, • klient powinien zaakceptować i potwierdzić swoją odpowiedzialność za wyniki prac, • personel świadczący te usługi nie powinien uczestniczyć w badaniu sprawozdania finansowego.

Usługi wyceny a badanie sprawozdania finansowego

1. Usługi wyceny	
2. Rodzaj usługi poświadczającej: badanie sprawozdania finansowego	
3. Status klienta usługi poświadczającej: wszystkie jednostki	
Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
a) Usługi wyceny dotyczące istotnych pozycji sprawozdania finansowego lub związane z wysokim stopniem subiektywizmu nie mogą być świadczone lub konieczna jest rezygnacja z badania sprawozdania finansowego.	Nie istnieją możliwe do zastosowania zabezpieczenia inne niż rezygnacja.

Usługi wyceny a badanie sprawozdania finansowego

Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Uwagi
b) Mogą być świadczone usługi wyceny dotyczące pozycji sprawozdania finansowego, które zarówno osobno jak i łącznie nie są istotne lub nie wymagają dużego stopnia subiektywizmu ale po zastosowaniu odpowiednich, przewidzianych w kodeksie zabezpieczeń i rozważeniu okoliczności wpływających na ich efektywność.	<p>Okoliczności wpływające na efektywność zabezpieczeń:</p> <ul style="list-style-type: none"> • zasób wiedzy, doświadczenia i zdolności klienta do oceny rozpatrywanych kwestii, • zakres włączenia się klienta w określanie i zatwierdzanie istotnych spraw wymagających osądu, • stopień wykorzystania określonych metodologii i zawodowych wskazówek przy wykorzystaniu standardów lub określonych metodologii • stopień subiektywizmu nieodłącznie związany z zagadnieniem, • rzetelność i zakres danych wyjściowych, • stopień zależności od przyszłych zdarzeń mogących wpływać na zmienność przyjętych wielkości, • zakres i przejrzystość ujawnień, • personel wyceniający nie jest członkiem zespołu badającego, • przegląd przez osobę niezależną badania lub dokonanej wyceny.

Usługi podatkowe a badanie sprawozdań finansowych

1. Usługi podatkowe		
2. Rodzaj usługi poświadczającej: badanie sprawozdania finansowego		
3. Status klienta usługi poświadczającej: wszystkie jednostki		
Przykłady usług podatkowych	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
a) Wszystkie usługi podatkowe w tym: <ul style="list-style-type: none"> • planowanie podatkowe, • przygotowywanie formalnych opinii, • pomoc w rozwiązywaniu sporów podatkowych, • sporządzanie zeznań podatkowych, • obliczanie stawek podatkowych na potrzeby sporządzania zapisów księgowych. 	Świadczenie usług podatkowych zależne jest od oceny zagrożenia autokontroli.	W każdym przypadku należy ocenić zagrożenia i zastosować zabezpieczenia lub zrezygnować z realizacji usług.
b) Sporządzenie zeznania podatkowego.	<ul style="list-style-type: none"> - świadczenie takich usług nie stwarza zagrożenia dla niezależności, o ile kierownictwo przejmie odpowiedzialność za te zeznania, w tym za znaczące osądy, - usługa tworzy wsparcie dla klienta i dotyczy informacji historycznych. 	Należy rozważyć istotność dla sprawozdania oraz zagrożenia autokontroli i zastosować zabezpieczenia.

Usługi podatkowe a badanie sprawozdań finansowych

Przykłady usług podatkowych	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
c) Obliczenie podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Dla jednostek nie będących JZP nastąpi zagrożenie autokontroli. Należy ocenić zagrożenie i zastosować zabezpieczenia lub zrezygnować z realizacji usługi. 2. Dla klientów JZP nie dokonuje się obliczeń zobowiązań lub aktywów podatku odroczonego. 	<p>Firma ocenia zagrożenia i ocenia efektywność zastosowanych zabezpieczeń.</p> <p>Zagrożenie zasad zbyt duże i nie ma odpowiednich zabezpieczeń.</p>

Usługi podatkowe a badanie sprawozdań finansowych

Przykłady usług podatkowych	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
d) Planowanie podatkowe i inne usługi w zakresie doradztwa podatkowego.	<p>Zagrożenie autokontroli zależy od:</p> <ul style="list-style-type: none"> - stopnia subiektywizmu, - wpływu na sprawozdanie, - czy porada znajduje uzasadnienie w prawie podatkowym oraz jest usankcjonowana przez organ podatkowy. <p>Jeżeli jednak efektywność porady podatkowej zależy od podejścia księgowego i zespół wykonujący badanie ma wątpliwości co do odpowiedniości podejścia księgowego oraz wpływ na sprawozdanie jest istotny, to zagrożenie autokontroli jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenie nie jest wystarczające.</p>	<p>Należy dokonać oceny zagrożenia i zastosować zabezpieczenia, np.:</p> <ul style="list-style-type: none"> - inne osoby świadczące usługi podatkowe a inne w zespole badawczym, - sprawdzenie pracy przez specjalistę nie wykonującego zlecenia, - porada zewnętrznego specjalisty, - uzyskanie od organów podatkowych wstępnej akceptacji lub porady.

Usługi podatkowe a badanie sprawozdań finansowych

Przykłady usług podatkowych	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
e) Wyceny sporządzane na potrzeby sprawozdawczości podatkowej.	Jeśli wynik wyceny wpłynie bezpośrednio na sprawozdanie finansowe to żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożenia autokontroli do akceptowalnego poziomu.	Brak efektywnych zabezpieczeń
f) Pomoc w rozstrzygnięciu sporów podatkowych.	<ul style="list-style-type: none"> - firma dokonuje oceny zagrożeń autokontroli, - wpływu na sprawozdanie. 	Jeśli można zastosować zabezpieczenia to np. specjaliści nie będący członkami zespołu badawczego
	<ul style="list-style-type: none"> - nie można występować w charakterze adwokata klienta przed sądem rozstrzygającym spór podatkowy, - można udzielić klientowi wsparcia w przeprowadzeniu analizy podatkowej 	Brak efektywnych zabezpieczeń

Usługi audytu wewnętrznego

1. Usługi audytu wewnętrznego		
2. Rodzaj usługi poświadczającej: badanie sprawozdania finansowego		
3. Status klienta usługi poświadczającej: wszystkie jednostki		
Przykłady usług	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
<p>Wspieranie klienta w wykonaniu jego własnych czynności audytu wewnętrznego, w tym:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. monitorowanie kontroli wewnętrznej, przegląd kontroli, nadzorowanie i zalecenia ulepszeń, 2. przegląd narzędzi służących do identyfikacji pomiaru, klasyfikacji oraz przedstawienia informacji finansowej, w tym tworzenie transakcji, sald, procedur, 3. kontrola gospodarności, efektywności działalności operacyjnej, 4. kontrola zgodności z prawem. 	<p>Dla NJZP:</p> <ul style="list-style-type: none"> - jeżeli przyjęto obowiązki zarządcze – nie można świadczyć usługi, - jeżeli nie przyjęto obowiązków zarządczych, to należy ocenić zagrożenia i zastosować zabezpieczenia. <p>Dla JZP</p> <ul style="list-style-type: none"> - nie można świadczyć usługi w powiązaniu z badaniem sprawozdania. 	<p>Świadczenie usług audytu wewnętrznego na rzecz klienta badania wywołuje zagrożenie autokontroli, jeżeli firma wykonuje prace audytu wewnętrznego w trakcie badania zewnętrznego.</p> <p>Jeżeli podczas wykonywania tych usług przejęte zostaną obowiązki za ten proces, to powstałe zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować do akceptowalnego poziomu.</p> <p>Jeżeli nie są przejęte obowiązki zarządcze, to należy ocenić zagrożenie i zastosować zabezpieczenia.</p>

Usługi związane z systemem informatycznym

1. Usługi związane z systemem informatycznym		
2. Rodzaj usługi poświadczającej: badanie sprawozdania finansowego		
3. Status klienta usługi poświadczającej: wszystkie jednostki		
Przykłady usług	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
<p>Usługi z zakresu technologii informacyjnej obejmują projektowanie lub wdrażanie oprogramowania oraz projektowanie lub instalowanie sprzętu komputerowego, które mogą być wykorzystane do gromadzenia lub przetwarzania danych źródłowych, stanowiąc element kontroli wewnętrznej nad dokumentacją księgową lub sprawozdawczością</p>	<p>Świadczenie usług może powodować zagrożenie autokontroli. Jeżeli przejęte są obowiązki zarządcze i odpowiedzialność, to nie można świadczyć tych usług. O ile personel firmy nie przejmuje obowiązków zarządczych, to następujące usługi informatyczne nie wywołują zagrożenia dla niezależności:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Projektowanie lub wdrażanie systemów informatycznych: <ol style="list-style-type: none"> a) które nie mają związku z kontrolą wewnętrzną i sprawozdawczością, b) które nie służą do generowania dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych. 2. Wdrożenie dostępnego na rynku a nie wytwarzanego przez firmę oprogramowania do księgowości, jeśli ingerencja w dostosowanie do potrzeb klienta nie była znacząca. 3. Przeprowadzenie oceny i rekomendacje dotyczące systemów dostarczonych przez innego dostawcę. 	<p>Brak efektywnych zabezpieczeń</p> <ul style="list-style-type: none"> - odrębne zespoły, - sprawdzenie prac przez niezależnego specjalistę, biegłego rewidenta.

Usługi związane z systemem informatycznym

1. Usługi związane z systemem informatycznym
2. Rodzaj usługi poświadczającej: badanie sprawozdania finansowego
3. Status klienta usługi poświadczającej: wszystkie jednostki

Przykłady usług	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
Usługi z zakresu technologii informacyjnej obejmują projektowanie lub wdrażanie oprogramowania oraz projektowanie lub instalowanie sprzętu komputerowego, które mogą być wykorzystane do gromadzenia lub przetwarzania danych źródłowych, stanowić element kontroli wewnętrznej nad dokumentacją księgową lub sprawozdawczością	<p>Dla NJZP:</p> <p>Jeżeli usługi obejmują projektowanie lub wdrażanie systemów, które</p> <ul style="list-style-type: none"> - Stanowią znaczący element kontroli wewnętrznej - Służą generowaniu dokumentacji księgowej lub sprawozdań, to zagrożenie autokontroli jest zbyt znaczące, aby możliwe było świadczenie takich usług, chyba że zostaną zastosowane odpowiednie zabezpieczenia 	<ul style="list-style-type: none"> - Przejęcie przez klienta decyzji zarządczych - Przejęcie odpowiedzialności za proces - Inne zespoły realizujące usługi IT i badania - Przegląd usługi przez niezależnego specjalistę, biegłego rewidenta
	<p>Dla JZP</p> <p>Jeśli klientem badania jest JZP – nie można świadczyć takiej usługi</p>	<p>Nie ma zabezpieczeń redukujących zagrożenia do akceptowalnego poziomu.</p>

Usługi pomocnicze w sprawach sądowych

1. Usługi pomocnicze w sprawach sądowych
2. Rodzaj usługi poświadczającej: badanie sprawozdania finansowego
3. Status klienta usługi poświadczającej: wszystkie jednostki

Przykłady usług	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
<ul style="list-style-type: none"> - Występowanie w charakterze biegłego sądowego. - Wycieszenie szacunkowych kwot szkód i odszkodowań. - Spór prawny dotyczący należności lub zobowiązań. 	<p>Dla NJZP</p> <p>a) Jeżeli usługa ma istotny wpływ na sprawozdanie – nie można świadczyć takiej usługi.</p>	<p>Nie ma efektywnych zabezpieczeń.</p>
	<p>b) Jeżeli wpływ nie jest znaczący, to należy dokonać oceny zagrożenia i wdrożyć zabezpieczenia.</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Inny zespół. - Przegląd przez specjalistę. - Przejęcie czynności zarządczych i odpowiedzialności przed kierownictwem.
	<p>Dla JZP</p> <p>Firma nie może świadczyć na rzecz klienta JZP takich usług, jeżeli ma to znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe.</p>	<p>Nie ma efektywnych zabezpieczeń.</p>

Usługi prawne

1. Usługi prawne		
2. Rodzaj usługi poświadczającej: badanie sprawozdania finansowego		
3. Status klienta usługi poświadczającej: wszystkie jednostki		
Przykłady usług	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
<ul style="list-style-type: none"> - Działalność korporacyjna i handlowa. - Pomoc przy zawieraniu umów. - Prowadzenie spraw sądowych. - Doradztwo prawne. - Wsparcie połączeń i przejęć. 	Usługi te mogą wywołać zagrożenie autokontroli. Dokonuje się oceny zagrożenia i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.	<ul style="list-style-type: none"> - Inny zespół specjalistów. - Przegląd niezależnego specjalisty.
<ul style="list-style-type: none"> - Reprezentowanie klienta badania w sprawach lub sprawie sądowej w przypadku kwot istotnych dla sprawozdania. 	Nie można świadczyć usług w powiązaniu z badaniem.	Nie ma odpowiednich zabezpieczeń.
<ul style="list-style-type: none"> - Pełnienie funkcji głównego radcy prawnego klienta badania. 	Nie można świadczyć usług w powiązaniu z badaniem, zagrożenie autokontroli, prowadzenia interesów klienta jest zbyt duże.	Nie ma odpowiednich zabezpieczeń.

Usługi rekrutacyjne

1. Usługi rekrutacyjne		
2. Rodzaj usługi poświadczającej: badanie sprawozdania finansowego		
3. Status klienta usługi poświadczającej: wszystkie jednostki		
Przykłady usług	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
<p>Różne formy usług mogą być świadczone w ramach usług rekrutacyjnych</p> <p>Uznaje się, że można świadczyć usługi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sprawdzanie kwalifikacji kandydatów, - rozmowy kwalifikacyjne z kandydatami, - porady w zakresie odpowiedniości kandydata na stanowisko w dziale rachunkowości finansowej, administracji i kontroli. 	<p>Usługi rekrutacyjne mogą wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości, zastraszania.</p> <p>Dokonuje się oceny zagrożenia i zabezpieczeń</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Inny zespół specjalistów. - Przegląd prac audytorskich przez niezależnego biegłego rewidenta.
	<p>Zabronione:</p> <ul style="list-style-type: none"> - wyszukiwanie i identyfikowanie kandydatów na takie stanowiska, - Ocena referencji i weryfikacja wiarygodności danych kandydatów. 	Nie ma efektywnych zabezpieczeń.

Usługi z zakresu finansów korporacyjnych

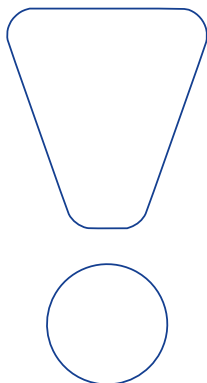
1. Usługi z zakresu finansów korporacyjnych		
2. Rodzaj usługi poświadczającej: badanie sprawozdania finansowego		
3. Status klienta usługi poświadczającej: wszystkie jednostki		
Przykłady usług	Możliwość wykonania usługi niepoświadczającej	Zabezpieczenia
<ol style="list-style-type: none"> 1. Pomoc w projektowaniu strategii. 2. Identyfikacja celów akwizycji, inwestycji. 3. Doradztwo w zakresie realizacji sprzedaży. 4. Transakcje mające na celu uzyskanie finansowania. 5. Doradztwo z zakresu strukturyzacji działalności. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Jeżeli skuteczność porady z zakresu finansów korporacyjnych jest uzależniona od konkretnego podejścia księgowego oraz zespół badający ma wątpliwości co do odpowiedniości podejścia, a wyniki i konsekwencje porady mają istotny wpływ na sprawozdanie, to zagrożenie jest tak znaczące, że nie można wykonywać tej usługi w połączeniu z badaniem. 	Brak skutecznych zabezpieczeń.
	<ol style="list-style-type: none"> 2. Jeżeli usługi obejmują promocję, obrót, gwarancje emisji papierów wartościowych to nie można łączyć usług. 	Brak skutecznych zabezpieczeń.

Spis treści

V. Regulacje ustawy o biegłych rewidentach dotyczące łączenia innych usług biegłego rewidenta z badaniem sprawozdań finansowych w jednostkach nie będących JZP

1. Zakres kompetencji biegłych rewidentów
2. Przedmiot działalności firmy audytorskiej
3. Obowiązki biegłego rewidenta w zakresie etyki
4. Obowiązki firmy audytorskiej w zakresie systemu kontroli wewnętrznej i organizacji firmy audytorskiej
5. Niezależność w realizacji usług badania
6. Świadczenie innych usług w połączeniu z badaniem NJZP

Zakres kompetencji biegłego rewidenta



Biegły rewident i firma audytorska posiadają kompetencje i mogą wykonywać czynności objęte przedmiotem działalności firmy audytorskiej, wykorzystując wiedzę nabytą w trakcie pozyskiwania tytułu oraz udoskonaloną i uaktualnioną w toku ustawicznego kształcenia i pozyskiwania doświadczenia zawodowego.

Jednak łączenie innych usług z badaniem sprawozdania finansowego może zagrażać podstawowym zasadom etyki, w tym bezstronności i niezależności.

Zagrożenia to: autokontrola, czerpanie korzyści własnych, zażyłość, zastraszanie, promowanie interesów klienta.

Biegły rewident – obowiązany jest działać zgodnie z zasadami etyki.

Zakres kompetencji biegłych rewidentów

Art. 14.

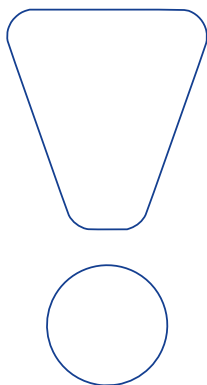
1. Egzaminy z wiedzy składają się z pytań testowych i zadań sytuacyjnych obejmujących 10 tematów egzaminacyjnych z zakresu:
 - 1) teorii i zasad rachunkowości,
 - 2) zasad sporządzania sprawozdań finansowych, w tym skonsolidowanych sprawozdań finansowych,
 - 3) międzynarodowych standardów rachunkowości
 - 4) analizy finansowej,
 - 5) rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej,
 - 6) zarządzania ryzykiem i kontroli wewnętrznej,
 - 7) rewizji finansowej,
 - 8) krajowych standardów wykonywania zawodu,
 - 9) etyki zawodowej i niezależności biegłego rewidenta,
 - 10) wymogów prawnych dotyczących badania sprawozdań finansowych oraz biegłych rewidentów i firm audytorskich.

Zakres kompetencji biegłych rewidentów

Art. 14.

2. W trakcie egzaminów, o których mowa w ust. 1, sprawdzana jest także wiedza niezbędna do badania sprawozdań finansowych, w szczególności z zakresu:
- 1) prawa handlowego, w tym prawa spółek i ładu korporacyjnego,
 - 2) prawa upadłościowego i restrukturyzacyjnego,
 - 3) prawa podatkowego,
 - 4) prawa cywilnego,
 - 5) prawa pracy i ubezpieczeń społecznych,
 - 6) prawa bankowego,
 - 7) prawa ubezpieczeniowego,
 - 8) technologii informacyjnych i systemów komputerowych,
 - 9) mikroekonomii, makroekonomii i ekonomii finansowej,
 - 10) matematyki i statystyki,
 - 11) podstawowych zasad zarządzania finansowego w jednostkach gospodarczych,
 - 12) funkcjonowania rynku finansowego.

Zakres kompetencji biegłego rewidenta



Zakres przygotowania i kompetencji nabytych zarówno w toku uzyskiwania uprawnień biegłego rewidenta jak też w toku doskonalenia zawodowego oraz praktyki zawodowej, wskazuje, że biegli rewidenci przygotowani są do realizacji wszystkich usług, które mogą być świadczone przez firmy audytorskie.

Łączenie innych usług w połączeniu z badaniem sprawozdań finansowych może jednak zagrażać zasadom etyki zawodowej oraz niezależności.

Zakres kompetencji biegłego rewidenta

Realizacja usług a etyka biegłego rewidenta

Biegły rewident posiada kompetencje do realizacji wielu usług do czego predysponują go kwalifikacje zdobyte podczas postępowania kwalifikacyjnego, jak również doświadczenie.

Jednakże łączenie innych usług z badaniem sprawozdań finansowych może skutkować zagrożeniem zasad etyki.

Obowiązek stosowania standardów zarządczych i standardów etycznych jest wymagany przez ustawę.

Przedmiot działalności firmy audytorskiej

Art. 47.

1. Przedmiotem działalności firmy audytorskiej jest wykonywanie czynności rewizji finansowej.
2. W przypadku firmy audytorskiej przedmiotem działalności może być również:
 - 1) usługowe prowadzenie ksiąg rachunkowych i podatkowych,
 - 2) doradztwo podatkowe,
 - 3) prowadzenie postępowania upadłościowego lub likwidacyjnego,
 - 4) działalność wydawnicza lub szkoleniowa w zakresie rachunkowości, rewizji finansowej podatków,
 - 5) wykonywanie ekspertyz lub sporządzanie opinii ekonomiczno-finansowych,
 - 6) świadczenie usług doradztwa lub zarządzania, wymagających posiadania wiedzy z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa podatkowego oraz organizacji funkcjonowania przedsiębiorstw,
 - 7) świadczenie usług atestacyjnych innych niż czynności rewizji finansowej, niezastrzeżonych do wykonywania przez biegłych rewidentów,
 - 8) świadczenie usług pokrewnych,
 - 9) świadczenie innych usług zastrzeżonych w odrębnych przepisach do wykonywania przez biegłych rewidentów.

Obowiązki biegłego rewidenta w zakresie etyki

Art. 8.

Biegły rewident jest obowiązany w szczególności:

- 1) postępować zgodnie ze złożonym ślubowaniem,
- 2) stale podnosić kwalifikacje zawodowe, w tym przez odbywanie obowiązkowego doskonalenia zawodowego w każdym roku kalendarzowym,
- 3) przestrzegać krajowych standardów wykonywania zawodu, wymogów niezależności oraz zasad etyki zawodowej,
- 4) regularnie opłacać składkę członkowską,
- 5) przestrzegać uchwał organów Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w zakresie, w jakim dotyczą one biegłych rewidentów.

Obowiązki biegłego rewidenta w zakresie etyki

Art. 7.

- 1. Rota ślubowania**
składanego przez
biegłego rewidenta ma
następujące brzmienie:

Przyrzekam, że jako biegły rewident będę wykonywać mój zawód w poczuciu odpowiedzialności, z całą rzetelnością i bezstronnością, zgodnie z przepisami prawa i obowiązującymi standardami wykonywania zawodu.

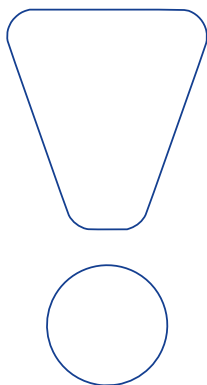
W swoim postępowaniu będę kierował się zasadami etyki zawodowej i niezależnością. Poznane w trakcie wykonywania zawodu biegłego rewidenta fakty i okoliczności zachowam w tajemnicy wobec osób trzecich.

Obowiązki biegłego rewidenta w zakresie etyki

Art. 69.

1. Biegły rewident, przeprowadzając badanie, **działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej**, w szczególności:
 - 1) zachowuje uczciwość, obiektywizm, zawodowy sceptycyzm i należyłą staranność,
 - 2) posiada odpowiednie kompetencje zawodowe,
 - 3) przestrzega tajemnicy zawodowej.

Obowiązki firmy audytorskiej w zakresie organizacji systemu kontroli jakości



Ustawodawca w celu zapewnienia pożądanych postaw i zasad etycznych stosowanych przez biegłych rewidentów, zobowiązał firmy audytorskie do wdrożenia procedur zabezpieczających w ramach firmy audytorskiej.

Zabezpieczeniem zagrożeń dla zasad etyki jest z pewnością obowiązek opracowania i wdrożenia systemu wewnętrznej kontroli jakości, który zawierać ma polityki i procedury określone w art.50 ustawy.

System kontroli jakości w firmie audytorskiej

Art. 50.

1. Firma audytorska opracowuje i **wdraża system wewnętrznej kontroli jakości** zgodnie z krajowymi standardami kontroli jakości. System wewnętrznej kontroli jakości obejmuje w szczególności polityki, procedury oraz rozwiązania, a także mechanizmy, o których mowa w art. 64.
2. Firma audytorska monitoruje oraz **ocenia adekwatność i skuteczność systemu** wewnętrznej kontroli jakości.
3. Firma audytorska przeprowadza coroczną ocenę systemu wewnętrznej kontroli jakości, w wyniku której może przedstawić propozycję rozwiązań mających na celu poprawę adekwatności i skuteczności tego systemu. Dokumentację corocznej oceny systemu wewnętrznej kontroli jakości przechowuje się co najmniej przez 5 lat.
4. Firma audytorska **wyznacza biegłego rewidenta jako osobę odpowiedzialną** za system wewnętrznej kontroli jakości.

Obowiązki firmy audytorskiej w zakresie systemu kontroli wewnętrznej i organizacji firmy audytorskiej

Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
 - 1) polityki i procedury zapewniające, aby:
 - a) właściciele, wspólnicy (w tym komplementariusze) lub udziałowcy (akcjonariusze), członkowie zarządu lub innego organu zarządzającego, członkowie rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego firmy audytorskiej lub podmiotu powiązanego z firmą **audytorską nie ingerowali w przeprowadzanie badania w sposób zagrażający niezależności lub obiektywizmowi biegłego rewidenta** przeprowadzającego badanie w imieniu firmy audytorskiej,

Obowiązki firmy audytorskiej w zakresie systemu kontroli wewnętrznej i organizacji firmy audytorskiej

Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
 - 1) polityki i procedury zapewniające, aby:
 - b) pracownicy i inne osoby, z których usług korzysta lub które nadzoruje, i które biorą bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, **posiadali odpowiednią wiedzę i doświadczenie w zakresie przydzielonych im obowiązków** oraz aby wykonywane przez nich zlecenie badania było zgodne z obowiązującymi dla tego zlecenia **standardami badania** oraz obowiązującymi wymogami ustawowymi w zakresie **niezależności oraz rotacji** firmy audytorskiej i kluczowego biegłego rewidenta,

Obowiązki firmy audytorskiej w zakresie systemu kontroli wewnętrznej i organizacji firmy audytorskiej

Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
 - 1) polityki i procedury zapewniające, aby:
 - c) **zlecenie** niektórych **czynności badania** w ramach umowy, o której mowa w art. 48 ust. 2, (podwykonawców) **nie wpływało negatywnie na jakość wewnętrznej kontroli jakości** firmy audytorskiej oraz **nie ograniczało możliwości sprawowania** przez Komisję Nadzoru Audytowego lub właściwe organy Polskiej Izby Biegłych Rewidentów **nadzoru** nad przestrzeganiem przepisów ustawy lub rozporządzenia nr 537/2014 przez firmę audytorską i biegłych rewidentów działających w jej imieniu,

Obowiązki firmy audytorskiej w zakresie systemu kontroli wewnętrznej i organizacji firmy audytorskiej

Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
 - 2) polityki i procedury **przeprowadzania badań, szkoleń, nadzorowania i oceniania działań pracowników oraz tworzenia akt badań**, o których mowa w art. 67 ust. 4.,
 - 3) rozwiązania organizacyjne:
 - a) **zapobiegające zagrożeniom dla niezależności firmy audytorskiej oraz biegłych rewidentów** działających w jej imieniu, a także mające na celu wykrywanie zagrożeń, ich eliminowanie lub zarządzanie nimi oraz ich ujawnianie przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania,
 - b) dotyczące **postępowania w przypadku incydentów** mogących mieć poważne skutki dla rzetelności czynności podejmowanych przez firmę audytorską lub biegłych rewidentów działających w jej imieniu w zakresie badania oraz sposobu dokumentowania takich incydentów,

Obowiązki firmy audytorskiej w zakresie systemu kontroli wewnętrznej i organizacji firmy audytorskiej

Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:
 - 4) **procedury administracyjne i księgowe, mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości, procedury oceny ryzyka oraz rozwiązania w zakresie kontroli i zabezpieczeń na potrzeby systemów przetwarzania informacji**; mechanizmy wewnętrznej kontroli jakości zapewniają przestrzeganie decyzji i procedur na wszystkich poziomach organizacyjnych firmy audytorskiej lub w odniesieniu do wszystkich osób i podmiotów biorących udział w badaniu,

Obowiązki firmy audytorskiej w zakresie systemu kontroli wewnętrznej i organizacji firmy audytorskiej

Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:

- 5) **polityki wynagrodzeń**, w tym **polityki udziału w zyskach**, określające odpowiednie **zachęty do osiągnięcia wysokiej jakości badania**, uwzględniając, że **kwota przychodów, które biegły rewident lub firma audytorska uzyskuje ze świadczenia na rzecz badanej jednostki usług niebędących badaniem, nie jest brana pod uwagę przy ocenie** wyników w zakresie uzyskiwania wysokiej jakości badania oraz **nie stanowi elementu wynagrodzenia jakichkolwiek osób biorących udział w badaniu lub mogących na nie wpłynąć**,

Obowiązki firmy audytorskiej w zakresie systemu kontroli wewnętrznej i organizacji firmy audytorskiej

Art. 64.

1. Firma audytorska jest obowiązana ustanowić:

6) w przypadku badania jednostek zainteresowania publicznego:

- a) **mechanizm rotacji kluczowego biegłego** rewidenta,
- b) mechanizm stopniowej rotacji najwyższego rangą personelu, o którym mowa w art. 17 ust. 7 akapit trzeci rozporządzenia nr 537/2014,
- c) procedury określające **tryb rozwiązywania sporów** między kontrolerem jakości wykonania zlecenia a kluczowym biegłym rewidentem, o których mowa w art. 8 ust. 6 zdanie drugie rozporządzenia nr 537/2014.

2. Dla zapewnienia ciągłości i regularności wykonywania czynności w zakresie badania ustawowego firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident wykorzystują odpowiednie systemy, zasoby i procedury.

Niezależność w realizacji usług badania

Art. 69

5. Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident podejmują niezbędne działania w celu zapewnienia, że przy przeprowadzaniu badania na ich niezależność nie wpływał żaden rzeczywisty ani **potencjalny konflikt interesów, relacje gospodarcze ani żadne inne bezpośrednie lub pośrednie relacje między badaną jednostką a firmą audytorską, członkami zespołu wykonującego badanie, członkami sieci**, do której należy firma audytorska, kierownictwem firmy audytorskiej lub osobami związanymi z nimi stosunkiem kontroli.

Niezależność w realizacji usług badania

Art. 69

7. Kluczowy biegły rewident, firma audytorska i jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby blisko z nimi związane:
 - 1) **nie mogą posiadać ani czerpać istotnych i bezpośrednich korzyści z instrumentów finansowych**, w tym z udziałów w kapitale własnym, papierów wartościowych w rozumieniu art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi, kredytów, pożyczek lub innych instrumentów dłużnych, w tym z praw i obowiązków do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, wyemitowanych, gwarantowanych lub w inny sposób wspieranych przez jakąkolwiek badaną jednostkę objętą wykonywanymi przez nich czynnościami w zakresie badania,
 - 2) **nie mogą uczestniczyć w transakcjach**, których przedmiotem są instrumenty finansowe, określone w pkt 1.

Niezależność w realizacji usług badania

Art. 69

9. Kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik, jeżeli:
- 1) posiadają instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, papiery wartościowe, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, **wyemitowane przez badaną jednostkę**, z wyjątkiem takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz programy te nie są kontrolowane przez te osoby lub firmy lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają te osoby lub firmy, a także z wyjątkiem kredytów lub pożyczek udzielonych na warunkach rynkowych w ramach zwykłej działalności przez badane jednostki, uprawnione do udzielania kredytów na podstawie odrębnych przepisów.

Niezależność w realizacji usług badania

Art. 69

9. Kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik, jeżeli:
- 2) posiadają instrumenty finansowe, w tym udziały w kapitale własnym, kredyty, pożyczki lub inne instrumenty dłużne, w tym prawa i obowiązki do nabycia tych instrumentów finansowych oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tymi instrumentami finansowymi, **wyemitowane przez jednostkę powiązaną z badaną jednostką**, których posiadanie może spowodować lub może być postrzegane przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujące konflikt interesów, z wyjątkiem takich, które posiadane są pośrednio poprzez udział w zdywersyfikowanych programach zbiorowego inwestowania, w szczególności funduszach emerytalnych, funduszach inwestycyjnych oraz ubezpieczeniowych funduszach kapitałowych oferowanych przez zakłady ubezpieczeń, o ile programy te nie są kontrolowane przez te osoby lub firmy lub w stosunku do tych programów nie są podejmowane decyzje inwestycyjne, na które wpływ mają te osoby lub firmy.

Niezależność w realizacji usług badania

Art. 69

9. Kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik, jeżeli:
- 3) w okresie, o którym mowa w ust. 4, pozostawali z badaną jednostką w stosunku pracy, stosunku gospodarczym lub innym stosunku, który może spowodować lub może być postrzegany przez obiektywną, racjonalną i poinformowaną osobę trzecią jako powodujący konflikt interesów,
 - 4) uczestniczyli w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub sporządzaniu dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych badanej jednostki w roku obrotowym poprzedzającym okres objęty badaniem, w okresie objętym badanym sprawozdaniem lub okresie przeprowadzania badania,
 - 5) są przedstawicielami prawnymi (pełnomocnikami), członkami organów nadzorczych, zarządzających lub pracownikami badanej jednostki lub jednostki z nią powiązanej.

Niezależność w realizacji usług badania

Art. 69

9. Kluczowy biegły rewident, firma audytorska, jej pracownicy uczestniczący w przeprowadzaniu badania oraz osoba fizyczna, biorąca bezpośredni udział w czynnościach w zakresie badania, z której usług korzysta lub którą nadzoruje kluczowy biegły rewident lub firma audytorska, a także osoby z nimi blisko związane, nie mogą uczestniczyć w określaniu wyniku badania badanej jednostki ani w inny sposób nie mogą wpływać na ten wynik, jeżeli:
- 6) biorą udział w procesie zarządzania badaną jednostką i podejmowania przez nią decyzji,
 - 7) świadczą usługi inne niż badanie, mające istotny wpływ na badane sprawozdanie finansowe,
 - 8) istnieją inne okoliczności naruszające niezależność w stopniu uniemożliwiającym ograniczenie tego naruszenia przy użyciu jakiegokolwiek zabezpieczenia, które nie pozwalają na sporządzenie bezstronnego i niezależnego sprawozdania z badania.

Niezależność w realizacji usług badania

Art. 74.

1. Firma audytorska oraz kluczowy biegły rewident przed przyjęciem lub kontynuowaniem zlecenia badania są obowiązani ocenić i udokumentować, czy:
 - 1) **spełnione zostały wymogi niezależności**, o których mowa w art. 69–73,
 - 2) **istnieją zagrożenia** dla ich niezależności oraz zastosowano zabezpieczenia w celu ich zminimalizowania,
 - 3) **dysponują kompetentnymi pracownikami**, czasem i innymi zasobami umożliwiającymi odpowiednie przeprowadzenie badania,
 - 4) osoba wyznaczona jako **kluczowy biegły rewident posiada uprawnienia** do przeprowadzania obowiązkowych badań sprawozdań finansowych uzyskane w państwie Unii Europejskiej, w którym wymagane jest badanie, w tym czy została wpisana do odpowiednich rejestrów biegłych rewidentów, prowadzonych w państwie Unii Europejskiej wymagającym badania.

Świadczenie innych usług w połączeniu z badaniem NJZP

Regulacje ustawy w art.69 określają , że dla zachowania wymogów niezależności, **nie można**:

- uczestniczyć w prowadzeniu ksiąg rachunkowych lub dokumentacji księgowej,
- być przedstawicielem prawnym, pełnomocnikiem,
- brać udział w procesie zarządzania,
- świadczyć usługi inne niż badanie (dotyczy tylko usług mających istotny wpływ na badane sprawozdania).

Świadczenie innych usług w połączeniu z badaniem NJZP

Możliwość świadczenia pozostałych usług w połączeniu z badaniem należy rozpatrywać w kontekście zagrożeń dla zasad etyki, biorąc pod uwagę wytyczne kodeksu etyki, z uwzględnieniem, że:

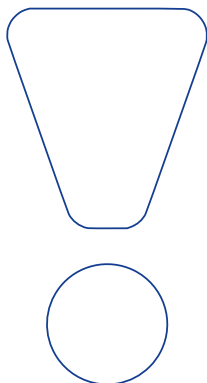
- a) świadczenie innych usług w powiązaniu z badaniem jest niedozwolone, jeśli firma przejmuje/ bierze udział w procesie zarządzania badaną jednostką i podejmowania przez nią decyzji,
- b) świadczenie innych usług niż badanie może mieć istotny wpływ na badane sprawozdanie finansowe, a zgodnie art. 69 ust.9 pkt. 7 jeżeli świadczona jest inna usługa, której wpływ na sprawozdanie jest istotny, to niezależność zostaje utracona,
- c) istnieją inne okoliczności naruszające niezależność w stopniu uniemożliwiającym ograniczenie tego naruszenia przy użyciu jakiegokolwiek zabezpieczenia, które nie pozwalają na sporządzenie bezstronnego i niezależnego sprawozdania z badania (art. 69 ust. 9 pkt. 8).

Świadczenie innych usług w połączeniu z badaniem NJZP

Łączenie innych usług z badaniem sprawozdań finansowych w jednostkach nie będących jednostkami zainteresowania publicznego:

- w każdym przypadku stanowi przesłankę zagrożenia zasad etyki,
- należy ocenić zagrożenie:
 - w relacji do ustawy i kodeksu etyki IFAC,
 - jeśli zagrożenie zasad etyki jest na wysokim poziomie i brak jest efektywnych zabezpieczeń – zrezygnować z dodatkowej usługi,
 - jeśli możliwe jest zastosowanie zabezpieczeń należy je wdrożyć i udokumentować.

Świadczenie innych usług w połączeniu z badaniem



UWAGA:

W stosunku do jednostek zainteresowania publicznego, łączenie innych usług z badaniem sprawozdania jest odrębnie uregulowane w rozporządzeniu 537/KE oraz art. 136 ustawy o biegłych rewidentach z dnia 11 maja 2017 r.

Regulacje dotyczące łączenia innych usług z badaniem sprawozdania finansowego w JZP są bardziej restrykcyjne niż w NJZP.

Spis treści

VI. Łączenie innych usług z badaniem sprawozdań finansowych w JZP - regulacje rozporządzenia 537/2014 PE i Rady oraz ustawy o biegłych rewidentach

1. Regulacje dotyczące łączenia usług w JZP
2. Definicja jednostek zainteresowania publicznego
3. Usługi zabronione – Rozporządzenie 537/2014 PE i Rady
4. Usługi warunkowo dozwolone – regulacje ustawy o biegłych rewidentach
5. Limity wynagrodzeń za usługi dodatkowe

VII. Podsumowanie

Regulacje dotyczące łączenia usług w JZP

Regulacje dotyczące łączenia innych usług z badaniem sprawozdań finansowych w jednostkach zainteresowania publicznego zawarte są:

1. W art. 5 ust. 1 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego.
2. W art. 136 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich i nadzorze publicznym.

Ustawa wprowadza też dla badań sprawozdań JZP zasady rotacji rewidenta (5 lat).

Regulacje dotyczące łączenia usług w JZP

Ustawa o biegłych rewidentach do jednostek zainteresowania publicznego kwalifikuje:

- a) **emitentów papierów wartościowych dopuszczonych do obrotu na rynku regulowanym** państwa Unii Europejskiej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, których sprawozdania finansowe objęte są obowiązkiem badania ustawowego,
- b) **banki krajowe, oddziały instytucji kredytowych i oddziały banków zagranicznych** rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2016 r. poz. 1988, z późn. zm.),
- c) **zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji oraz główne oddziały** i oddziały zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji w rozumieniu ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. poz. 1844 oraz z 2016 r. poz. 615 i 1948 oraz z 2017 r. poz. 768 i ...),
- d) **instytucje pieniądza elektronicznego i krajowe instytucje płatnicze** w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1572, 1997 i ...), spełniające kryteria dużej jednostki,
- e) **otwarte fundusze emerytalne, dobrowolne fundusze emerytalne oraz powszechne towarzystwa emerytalne** w rozumieniu ustawy z dnia 28 sierpnia 1997 r. o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 870),

Regulacje dotyczące łączenia usług w JZP

Ustawa o biegłych rewidentach do jednostek zainteresowania publicznego kwalifikuje:

- f) **fundusze inwestycyjne otwarte, specjalistyczne fundusze inwestycyjne otwarte oraz publiczne fundusze inwestycyjne zamknięte** w rozumieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 1896, z późn. zm.),
- g) **towarzystwa** w rozumieniu ustawy wymienionej w lit. f, które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy, zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł oraz które zarządzały funduszami posiadającymi łącznie nie mniej niż 30 000 rejestrów otwartych dla uczestników,
- h) **podmioty prowadzące działalność maklerską**, które na koniec danego roku obrotowego oraz na koniec roku obrotowego poprzedzającego dany rok obrotowy posiadały na rachunkach klientów **aktywa o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł** lub zarządzały aktywami o wartości nie mniejszej niż 10 000 000 000 zł i jednocześnie posiadały minimum 10 000 klientów, z wyłączeniem podmiotów prowadzących działalność wyłącznie w zakresie przyjmowania i przekazywania zleceń nabycia lub zbycia instrumentów finansowych lub w zakresie doradztwa inwestycyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2016 r. poz. 1636, z późn. zm.),
- i) **spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe** w rozumieniu ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1910, z późn. zm.), spełniające kryteria dużej jednostki.

Usługi zabronione (Rozporządzenie 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady)

Firma audytorska badająca sprawozdanie finansowe ani żaden z członków sieci, do której należy firma audytorska nie świadczy do czasu zakończenia badania bezpośrednio ani pośrednio na rzecz badanej jednostki, jej jednostki dominującej ani jednostek przez nią kontrolowanych w ramach Unii żadnych zabronionych usług niebędących badaniem sprawozdań finansowych:

- w okresie od rozpoczęcia badanego okresu do wydania sprawozdania z badania, oraz
- w roku obrotowym bezpośrednio poprzedzającym okres badany w odniesieniu do usług prawnych obejmujących udzielanie ogólnych porad prawnych, negocjowanie w imieniu badanej jednostki oraz występowanie w charakterze rzeczownika w ramach rozstrzygnięcia sporu.

Usługi zabronione (Rozporządzenie 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady)

Usługami zabronionymi są usługi wymienione w art. 5 ust. 1 akapit 3 Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 537/2014 w sprawie szczegółowych wymogów dotyczących ustawowych badań sprawozdań finansowych jednostek interesu publicznego.

Usługi zabronione (Rozporządzenie 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady)

Zabronione usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych oznaczają:

1. Wybrane usługi podatkowe:

- a) przygotowywania formularzy podatkowych,
- b) podatków od wynagrodzeń,
- c) zobowiązań celnych,
- d) identyfikacji dotacji publicznych i zachęt podatkowych, chyba że wsparcie biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w odniesieniu do takich usług jest wymagane prawem,
- e) wsparcia dotyczącego kontroli podatkowych prowadzonych przez organy podatkowe, chyba że wsparcie biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej w odniesieniu do takich kontroli jest wymagane prawem,
- f) obliczania podatku bezpośredniego i pośredniego oraz odroczonego podatku dochodowego,
- g) świadczenia doradztwa podatkowego,

Usługi zabronione (Rozporządzenie 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady)

Zabronione usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych oznaczają:

2. Usługi obejmujące jakikolwiek udział w zarządzaniu lub w procesie decyzyjnym badanej jednostki.
3. Prowadzenie księgowości oraz sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdań finansowych.
4. Opracowywanie i wdrażanie procedur kontroli wewnętrznej lub procedur zarządzania ryzykiem związanych z przygotowaniem lub kontrolowaniem informacji finansowych lub opracowywanie i wdrażanie technologicznych systemów dotyczących informacji finansowej.

Usługi zabronione (Rozporządzenie 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady)

Zabronione usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych oznaczają:

5. Usługi w zakresie wyceny, w tym wyceny dokonywane w związku z usługami aktuarialnymi lub usługami wsparcia w zakresie rozwiązywania sporów prawnych.
6. Wybrane usługi prawne:
 - a) udzielanie ogólnych porad prawnych,
 - b) negocjowanie w imieniu badanej jednostki, oraz
 - c) występowanie w charakterze rzecznika w ramach rozstrzygnięcia sporu,
7. Usługi związane z funkcją audytu wewnętrznego badanej jednostki.

Usługi zabronione (Rozporządzenie 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady)

Zabronione usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych oznaczają:

8. Usługi związane z finansowaniem, strukturą kapitałową i alokacją kapitału oraz strategią inwestycyjną, na rzecz którego wykonywane jest badanie, z wyjątkiem świadczenia usług atestacyjnych w związku ze sprawozdaniami finansowymi, takich jak wydawanie listów poświadczających w związku z prospektami emisyjnymi badanej jednostki.
9. Prowadzenie działań promocyjnych i prowadzenie obrotu akcjami lub udziałami badanej jednostki na rachunek własny lub gwarantowanie emisji akcji lub udziałów badanej jednostki.

Usługi zabronione (Rozporządzenie 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady)

Zabronione usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych oznaczają:

10. Usługi w zakresie zasobów ludzkich w odniesieniu do:
 - kadry kierowniczej mogącej wywierać znaczący wpływ na przygotowywanie dokumentacji rachunkowej lub sprawozdań finansowych podlegających badaniu stawowemu, jeżeli takie usługi obejmują: poszukiwanie lub dobór kandydatów na takie stanowiska, lub przeprowadzanie kontroli referencji kandydatów na takie stanowiska,
 - opracowywania struktury organizacyjnej, oraz
 - kontroli kosztów.

Usługi warunkowo dozwolone (Ustawa o biegłych rewidentach)

W art. 136

ust. 1 – jako usługi zabronione złączeniem badania sprawozdań finansowych w JZP wskazała wykaz usług określonych w art. 5 ust. 1, akapit drugi rozporządzenia 537/2014,

ust. 2 – przedstawiła literalnie usługi, które nie stanowią usług zabronionych zgodnie z prawem polskim.

Usługi warunkowo dozwolone (Ustawa o biegłych rewidentach)

Zgodnie z regulacjami ustawy, usługami zabronionymi NIE SĄ:

1. a) przeprowadzanie procedur należytej staranności (due dilligence) w zakresie kondycji ekonomiczno-finansowej,
b) wydawania listów poświadczających,

wykonywane w związku z prospektem emisyjnym badanej jednostki, przeprowadzane zgodnie z krajowym standardem usług pokrewnych i polegające na przeprowadzaniu uzgodnionych procedur.
2. Usługi atestacyjne w zakresie informacji finansowych pro forma, prognoz wyników lub wyników szacunkowych, zamieszczane w prospekcie emisyjnym badanej jednostki.
3. Badanie historycznych informacji finansowych do prospektu, o którym mowa w rozporządzeniu Komisji (WE) nr 809/2004 z dnia 29 kwietnia 2004 r. wykonującym dyrektywę 2003/71/WE Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie informacji zawartych w prospektach emisyjnych oraz formy, włączenia przez odniesienie i publikacji takich prospektów emisyjnych oraz rozpowszechniania reklam.
4. Weryfikacja pakietów konsolidacyjnych.

Usługi warunkowo dozwolone (Ustawa o biegłych rewidentach)

Zgodnie z regulacjami ustawy, usługami zabronionymi NIE SĄ:

5. Potwierdzanie spełnienia warunków zawartych umów kredytowych na podstawie analizy informacji finansowych pochodzących ze zbadanych przez daną firmę audytorską sprawozdań finansowych.
6. Usługi atestacyjne w zakresie sprawozdawczości dotyczącej ładu korporacyjnego, zarządzania ryzykiem oraz społecznej odpowiedzialności biznesu.
7. Usługi polegające na ocenie zgodności informacji ujawnianych przez instytucje finansowe i firmy inwestycyjne z wymogami w zakresie ujawniania informacji dotyczących adekwatności kapitałowej oraz zmiennych składników wynagrodzeń.
8. Poświadczenia dotyczące sprawozdań lub innych informacji finansowych przeznaczonych dla organów nadzoru, rady nadzorczej lub innego organu nadzorczego spółki lub właścicieli, wykraczające poza zakres badania ustawowego i mające pomóc tym organom w wypełnianiu ich ustawowych obowiązków.

Usługi warunkowo dozwolone (Ustawa o biegłych rewidentach)

Świadczenie usług warunkowo dozwolonych możliwe jest jedynie w zakresie niezwiązanym z polityką podatkową badanej jednostki, **po przeprowadzeniu przez komitet audytu oceny zagrożeń i zabezpieczeń niezależności oraz zatwierdzenia świadczeń tych usług przez komitet audytu**. W stosownych przypadkach komitet audytu wydaje stosowne wytyczne dotyczące realizacji tych usług.

Limity wynagrodzeń za usługi dodatkowe w JZP

1. W przypadku gdy biegły rewident lub firma audytorska świadczą przez okres co najmniej trzech kolejnych lat obrotowych na rzecz jednostki badanej, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych inne niż usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1 rozporządzenia 537/2014, całkowite wynagrodzenie z tytułu takich usług jest ograniczone do najwyżej 70 % średniego wynagrodzenia płaconego w trzech kolejnych ostatnich latach obrotowych z tytułu badania ustawowego (badań ustawowych) badanej jednostki oraz, w stosownych przypadkach, jej jednostki dominującej, jednostek przez nią kontrolowanych oraz skonsolidowanych sprawozdań finansowych tej grupy przedsiębiorstw.
2. Na potrzeby ograniczeń określonych w akapicie pierwszym wyłącza się usługi niebędące badaniem sprawozdań finansowych, inne niż usługi, o których mowa w art. 5 ust. 1, których świadczenie jest wymagane zgodnie z przepisami ustawodawstwa unijnego lub krajowego.

Limity wynagrodzeń za usługi dodatkowe w JZP

Relatywna wysokość wynagrodzeń za usługi w JZP

W przypadku gdy całkowite wynagrodzenie otrzymane od jednostki interesu publicznego za każde z trzech ostatnich kolejnych lat obrotowych wynosi ponad 15% całkowitego wynagrodzenia uzyskanego przez biegłego rewidenta lub firmę audytorską, lub w stosownych przypadkach przez biegłego rewidenta grupy, przeprowadzających badanie ustawowe w każdym z tych lat obrotowych, dany biegły rewident lub dana firma audytorska, lub w stosownych przypadkach biegły rewident grupy, ujawniają ten fakt komitetowi ds. audytu i omawiają z nim zagrożenia dla ich niezależności oraz zabezpieczenia zastosowane dla ograniczenia tych zagrożeń. Komitet ds. audytu rozważa, czy zlecenie badania powinno zostać poddane kontroli zapewnienia jakości przez innego biegłego rewidenta lub firmę audytorską przed wydaniem sprawozdania z badania.

Limity wynagrodzeń za usługi dodatkowe w JZP

Relatywna wysokość wynagrodzeń za usługi w JZP

W przypadku gdy wynagrodzenie otrzymane od takiej jednostki interesu publicznego nadal przekracza 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez takiego biegłego rewidenta, takiej firmy audytorskiej lub, w stosownych przypadkach, biegłego rewidenta grupy, komitet ds. audytu decyduje, na podstawie obiektywnych przyczyn, czy biegły rewident, firma audytorska lub biegły rewident grupy, takiej jednostki lub grupy jednostek mogą kontynuować przeprowadzanie badań ustawowych przez dodatkowy okres, który w żadnym przypadku nie może przekraczać dwóch lat.

Spis treści

- VI. Łączenie innych usług z badaniem sprawozdań finansowych w JZP - regulacje rozporządzenia 537/2014 PE i Rady oraz ustawy o biegłych rewidentach
 - 1. Regulacje dotyczące łączenia usług w JZP
 - 2. Definicja jednostek zainteresowania publicznego
 - 3. Usługi zabronione – Rozporządzenie 537/2014 PE i Rady
 - 4. Usługi warunkowo dozwolone – regulacje ustawy o biegłych rewidentach
 - 5. Limity wynagrodzeń za usługi dodatkowe

VII. Podsumowanie

Zakończenie

1. Świadczenie innych usług w powiązaniu z badaniem stanowić może zagrożenie dla zasad etyki, zwłaszcza: autokontroli, zażyłości, czerpania korzyści własnych.
2. Wpływ tych zagrożeń może spowodować niespełnienie wymogów zasady bezstronności/niezależności – niezbędnych do wydania sprawozdania z badania.
3. Badanie sprawozdania bez spełnienia wymogów niezależności jest nieważne z mocy prawa, naraża więc zarówno klienta usługi badania jak też firmę audytorską i biegłego rewidenta na sankcje, dodatkowe koszty i odszkodowania.

Zakończenie

4. W stosunku do łączenia usług w przypadku badania jednostek nie będących JZP, zakaz łączenia usług dotyczy jednoznacznie usług księgowości, zarządzania, funkcji pełnomocnika.

Możliwości świadczenia pozostałych usług należy oceniać w kontekście regulacji zasad etyki – rozdział 290 i 291 Kodeksu etyki - z tym, że ocenić należy:

- zagrożenia i możliwość zastosowania efektywnych zabezpieczeń

Warunkiem świadczenia jest jednak:

- nie przejęcie udziału w zarządzaniu i nieistotny wpływ na badane sprawozdanie finansowe.

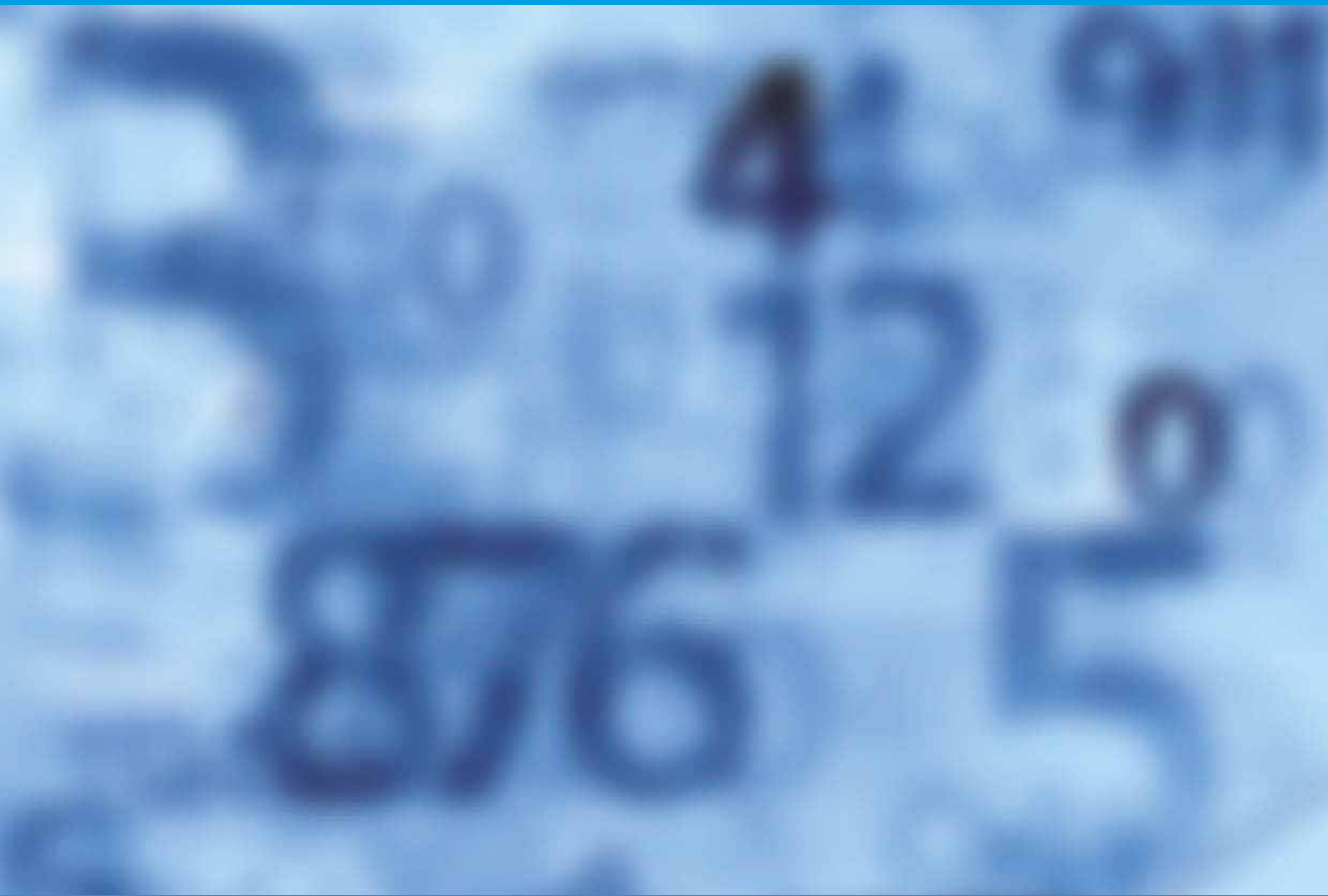
5. W stosunku do łączenia usług w przypadku badania jednostek będących JZP, zastosowanie mają regulacje rozporządzenia 537/2014 Parlamentu Europejskiego i Rady oraz art. 136 ustawy o biegłych rewidentach, które są bardziej restrykcyjne niż zasady ogólne.

Zakończenie

6. Rozporządzenie 537 wskazuje usługi zakazane (literalnie wyszczególnione) i które nie mogą być świadczone w powiązaniu z badaniem sprawozdań finansowych za okresy roczne rozpoczynające się po dniu 16 czerwca 2017 r.
7. Art. 136 ustawy o biegłych uznając zakazy świadczenia usług ujętych w rozporządzeniu 537, zawęża możliwość świadczenia usług do konkretnego katalogu, uznając wszystkie inne za usługi zakazane.
8. Wprowadza się obowiązek:
 - uzyskania zgody Komitetu Audytu na świadczenie innych usług,
 - limit wynagrodzeń za inne usługi w relacji do wynagrodzenia za badanie.

Zakończenie

9. Zgodnie z art. 285 ustawy o biegłych rewidentach przepis art. 136 stosuje się do badań sprawozdań finansowych JZP sporządzanych za lata obrotowe rozpoczynające się po dniu 31 grudnia 2017 r.
10. Usługi zabronione, o których mowa w art. 136, świadczone przez biegłych rewidentów i przez firmy audytorskie lub podmioty należące do sieci na rzecz badanej jednostki JZP, jej jednostki dominującej lub jednostek przez nią kontrolowanych, na podstawie umów zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy, mogą być świadczone nie dłużej niż do 31 grudnia 2017 r.



Centrum Edukacji Polskiej Izby Biegłych Rewidentów
al. Jana Pawła II 80
00-175 Warszawa
e-mail: ce@pibr.org.pl
tel. 22 637 31 04
fax 22 637 30 84

©Wszelkie prawa zastrzeżone CEPIBR / PIBR

ce.pibr.org.pl