

**International Ethics Standards
Board for Accountants®**

**Kodeks etyki
zawodowych księgowych**

Wydanie 2016

Przetłumaczone przez:

PIBR
Polska Izba Biegłych
Rewidentów

**CENTRUM
EDUKACJI
PIBR**

International Federation of Accountants®
529 Fifth Avenue,
New York, New York 10017 USA

This publication was published by the International Federation of Accountants (IFAC). Its mission is to serve the public interest by: supporting the development of high-quality international standards; promoting the adoption and implementation of these standards; building the capacity of professional accountancy organizations and speaking out on public interest issues. This publication may be downloaded for personal use or purchased from the International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®) website: www.ethicsboard.org.

The *Code of Ethics for Professional Accountants*, Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IESBA publications are published by, and copyright of, IFAC.

The IESBA and IFAC do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The 'International Ethics Standards Board for Accountants', 'The Code of Ethics for Professional Accountants', 'International Federation of Accountants' 'IESBA', 'IFAC', the IESBA logo, and IFAC logo, are trademarks of IFAC or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

Copyright © August 2016 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or make other similar uses of, this document. Contact permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-3084

Niniejszy *Kodeks etyki zawodowych księgowych, wydanie 2016 r.* International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) we wrześniu 2016 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w listopadzie 2017 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem *Kodeksu etyki zawodowych księgowych, wydanie 2016 r.* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst *Kodeksu etyki zawodowych księgowych, wydanie 2016 r.* w języku angielskim © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst *Kodeksu etyki zawodowych księgowych, wydanie 2016 r.* w języku polskim © 2017 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2016 Edition*, ISBN: 978-1-60815-308-4

**KODEKS ETYKI
ZAWODOWYCH KSIĘGOWYCH
WYDANIE 2016**

SPIS TREŚCI

PRZEDMOWA	4
CZĘŚĆ A – OGÓLNE ZASTOSOWANIE KODEKSU	5
100 Wprowadzenie i podstawowe zasady	6
110 Uczciwość	11
120 Obiektywizm	12
130 Zawodowe kompetencje i należyta staranność	13
140 Zachowanie tajemnicy informacji	14
150 Profesjonalne postępowanie	16
CZĘŚĆ B – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD	17
200 Wprowadzenie	18
210 Podjęcie współpracy z klientem	22
220 Konflikty interesów	25
230 Druga opinia	29
240 Wynagrodzenie i inne rodzaje honorariów	30
250 Marketing usług zawodowych	32
260 Prezenty i gościnność	33
270 Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta	34
280 Obiektywizm – wszystkie usługi	35
290 Niezależność – zlecenia badania i przeglądu	36
291 Niezależność – inne zlecenia atestacyjne	78
Interpretacje 2005-01	99
CZĘŚĆ C – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W JEDNOSTKACH GOSPODARCZYCH	102
300 Wprowadzenie	103
310 Konflikty interesów	106
320 Przygotowanie i raportowanie informacji	108
330 Działanie w oparciu o wystarczające kompetencje	109
340 Udziały finansowe, wynagrodzenia i świadczenia motywacyjne związane ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji	110
350 Zachęty i wywieranie nacisków	112
SŁOWNIK POJEĆ	114
DATA WEJŚCIA W ŻYCIE	123
ZMIANY W KODEKSIE	122

PRZEDMOWA

IESBA ustanawia i wydaje w ramach własnych uprawnień *Kodeks etyki zawodowych księgowych* (Kodeks) do stosowania przez zawodowych księgowych na całym świecie.

Organizacja członkowska IFAC lub firma uprawniona nie stosują łagodniejszych wymogów od zawartych w niniejszym kodeksie. Jeżeli jednak prawo lub regulacje zakazują organizacji członkowskiej lub firmie przestrzegania niektórych części niniejszego kodeksu, powinny przestrzegać wszystkich pozostałych jego części.

W pewnych systemach prawnych mogą obowiązywać wymogi i wytyczne różniące się od zawartych w niniejszym kodeksie. Zawodowi księgowi w tych systemach prawnych powinni zdawać sobie sprawę z tych różnic oraz przestrzegać surowszych wymogów i wytycznych, o ile nie zakazuje tego prawo lub regulacje.

CZĘŚĆ A – OGÓLNE ZASTOSOWANIE KODEKSU

	Strona
100 Wprowadzenie i podstawowe zasady	6
110 Uczciwość	11
120 Obiektywizm	12
130 Zawodowe kompetencje i należyta staranność	13
140 Zachowanie tajemnicy informacji	14
150 Profesjonalne postępowanie	16

ROZDZIAŁ 100

Wprowadzenie i podstawowe zasady

- 100.1 Cechą charakterystyczną zawodu księgowych jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Dlatego odpowiedzialność zawodowego księgowego nie ogranicza się wyłącznie do zaspokojenia potrzeb indywidualnego klienta lub pracodawcy. Działając w interesie publicznym, zawodowy¹ księgowy przestrzega niniejszego kodeksu i zgodnie z nim postępuje. Jeżeli prawo lub regulacje zakazują zawodowemu księgowemu postępowania zgodnie z niektórymi zapisami niniejszego kodeksu, zawodowy księgowy postępuje zgodnie z jego wszystkimi pozostałymi zapisami.
- 100.2 Niniejszy kodeks obejmuje trzy części. Część A określa podstawowe zasady etyki zawodowej dla zawodowych księgowych i zawiera założenia koncepcyjne, które zawodowy księgowy stosuje w celu:
- (a) rozpoznania zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami,
 - (b) oceny istotności rozpoznanych zagrożeń oraz
 - (c) zastosowania – tam gdzie to konieczne – zabezpieczeń w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Zastosowanie zabezpieczeń jest konieczne, gdy zawodowy księgowy stwierdza, że zagrożenia nie są na poziomie dającym racjonalnej i dobrze poinformowanej stronie trzeciej – zaznajomionej ze wszystkimi konkretnymi faktami i okolicznościami znanymi w danej chwili zawodowemu księgowemu – podstawy, aby stwierdzić, że nie naruszono zgodności z podstawowymi zasadami.
- Przy zastosowaniu założeń koncepcyjnych zawodowy księgowy kieruje się zawodowym osądem.
- 100.3 W częściach B i C opisano zastosowanie założeń koncepcyjnych do pewnych sytuacji. Zawarto w nich przykłady zabezpieczeń, które mogą być odpowiednie w celu zmniejszenia zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Opisano w nich również sytuacje, w przypadku których nie istnieją zabezpieczenia mogące zmniejszyć zagrożenia, w związku z czym wymaga się unikania okoliczności lub powiązań stwarzających te zagrożenia. Część B dotyczy zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód. Część C dotyczy zawodowych księgowych zatrudnionych w jednostkach gospodarczych. Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód mogą również uznać zapisy części C niniejszego kodeksu za przydatne w szczególnych okolicznościach właściwych dla ich pracy.
- 100.4 Użycie czasu terażniejszego w treści niniejszego kodeksu nakłada na zawodowego księgowego lub firmę² wymóg przestrzegania konkretnych zapisów, w których została zastosowana ta forma. Tam, gdzie niniejszy kodeks nie dopuszcza wyjątku od danego zapisu, wymagane jest jego przestrzeganie.

Podstawowe zasady

- 100.5 Zawodowy księgowy postępuje zgodnie z następującymi podstawowymi zasadami:
- (a) *Uczciwość* – postępowanie w sposób otwarty i uczciwy we wszystkich powiązaniach zawodowych i gospodarczych.
 - (b) *Obiektywizm* – dbałość, aby uprzedzenia, konflikt interesów lub niepożądane oddziaływanie osób trzecich nie wpływały na osądy o charakterze zawodowym lub gospodarczym.
 - (c) *Zawodowe kompetencje i należyta staranność* – posiadanie wiedzy specjalistycznej oraz umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym do zapewnienia, że klient lub

¹ Stosowany w niniejszym *Kodeksie etyki* termin zawodowy księgowy (ang. *professional accountant*) obejmuje termin biegłego rewidenta w rozumieniu art. 4 ust. 1 Ustawy z 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (DzU poz. 1089), zwanej dalej „ustawą”.

² przez firmę rozumie się firmę audytorską, o której mowa w art. 46 Ustawy o biegłych rewidentach.

pracodawca uzyskuje kompetentną, zawodową usługę, opartą na najnowszych rozwiązaniach z zakresu wykonywania zawodu, regulacji prawnych i metodologii, a także zachowywanie staranności oraz przestrzeganie odpowiednich standardów technicznych i zawodowych.

- (d) *Zachowanie tajemnicy informacji* – przestrzeganie zasady zachowania tajemnicy informacji uzyskanych w wyniku powiązań zawodowych i gospodarczych. W związku z tym zawodowy księgowy nie ujawnia takich informacji stronom trzecim bez odpowiedniego i wyraźnego upoważnienia – chyba że ich ujawnienie wynika z prawnych lub zawodowych uprawnień lub obowiązków – oraz nie wykorzystuje takich informacji do realizacji osobistych korzyści lub osobistych korzyści stron trzecich.
- (e) *Profesjonalne postępowanie* – postępowanie zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami oraz unikanie wszelkich działań dyskredytujących zawód.

Każda z tych podstawowych zasad została szczegółowo omówiona w rozdziałach 110–150.

Podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi

- 100.6 Okoliczności, w których działa zawodowy księgowy, mogą wywoływać określone zagrożenia w odniesieniu do postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Nie jest możliwe zdefiniowanie każdej z sytuacji stwarzających zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami ani wskazanie wszystkich odpowiednich działań. Ponadto różne zleceń i przydzielonych zadań mogą się różnić, a co za tym idzie mogą zostać wywołane różne zagrożenia wymagające zastosowania odmiennych zabezpieczeń. Dlatego niniejszy kodeks ustanawia założenia koncepcyjne nakładające na zawodowego księgowego obowiązek rozpoznania, oceny i odpowiedniego reagowania na zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi pomaga zawodowym księgowym w spełnianiu wymogów etycznych niniejszego kodeksu oraz wywiązywaniu się z obowiązku działania w interesie publicznym. Podejście to uwzględnia różnorodne okoliczności stwarzające zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami i mogące powstrzymać zawodowego księgowego od stwierdzenia, że dana sytuacja jest dozwolona, o ile nie została wyraźnie zabroniona.
- 100.7 Jeżeli zawodowy księgowy rozpozna zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami i na podstawie oceny tych zagrożeń stwierdzi, że są one na nieakceptowalnym poziomie, ustala, czy dostępne są odpowiednie zabezpieczenia, które mogą zostać zastosowane w celu wyeliminowania tych zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Dokonując takich ustaleń, zawodowy księgowy posługuje się zawodowym osądem i ocenia, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi konkretnymi faktami i okolicznościami znanymi w danej chwili zawodowemu księgowemu – mogłaby stwierdzić, że poprzez zastosowanie tych zabezpieczeń zagrożenia te zostaną wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu w sposób zapewniający zachowanie zgodności z podstawowymi zasadami.
- 100.8 Jeżeli zawodowy księgowy wie o okolicznościach lub powiązaniach mogących zagrażać postępowaniu zgodnie z podstawowymi zasadami, albo można racjonalnie oczekiwać, że są one mu znane, ocenia on wszelkie zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami.
- 100.9 Przy ocenie znaczenia danego zagrożenia zawodowy księgowy bierze pod uwagę zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe. Stosując założenia koncepcyjne, zawodowy księgowy może napotkać sytuacje, w których wyeliminowanie zagrożeń lub zredukowanie ich do akceptowalnego poziomu jest niemożliwe ze względu na to, że dane zagrożenie jest zbyt znaczące, nie są dostępne odpowiednie zabezpieczenia lub zabezpieczenia te nie mogą być zastosowane. W takich przypadkach zawodowy księgowy odmawia przyjęcia określonej czynności lub usługi zawodowej albo przerywa ich realizację, lub – jeżeli to konieczne – rezygnuje z wykonania zlecenia (w przypadku zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód), lub z pracy w zatrudniającej go organizacji (w przypadku księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej).
- 100.10 W rozdziałach 290 i 291 zawarto postanowienia, do których zawodowy księgowy stosuje się, jeśli rozpozna naruszenie zasady niezależności zawartej w niniejszym kodeksie. Jeśli zawodowy księgowy rozpozna naruszenie jakiegokolwiek innej zasady zawartej w niniejszym kodeksie,

ocenia znaczenie tego naruszenia oraz jego wpływ na swoją zdolność do przestrzegania podstawowych zasad. Księgowy podejmuje wszelkie możliwe działania, tak szybko, jak tylko jest to możliwe, aby w satysfakcjonujący sposób zaradzić skutkom naruszenia tych zasad. Księgowy ustala, czy zgłosić naruszenie zasad, np. osobom, na które może ono mieć wpływ, organizacji członkowskiej, właściwemu organowi regulacyjnemu lub organowi nadzoru.

- 100.11 Jeżeli zawodowy księgowy napotyka nietypowe okoliczności, w których zastosowanie się do konkretnego wymogu niniejszego kodeksu skutkowałoby nieproporcjonalnym wynikiem lub wynikiem, który nie leży w interesie publicznym, zaleca się, aby skonsultował się z organizacją członkowską lub odpowiednim organem regulacyjnym.

Zagrożenia i zabezpieczenia

- 100.12 Zagrożenia mogą być wywoływane przez szeroką gamę powiązań i okoliczności. Jeżeli powiązanie lub okoliczność wywołuje zagrożenie, takie zagrożenie może naruszać wymagane od zawodowego księgowego postępowanie zgodnie z podstawowymi zasadami lub może być jako takie postrzegane. Okoliczność lub powiązanie może stwarzać więcej niż jedno zagrożenie, zaś zagrożenie może naruszać zgodność z więcej niż jedną zasadą podstawową. Zagrożenia można zaklasyfikować do jednej lub więcej poniższych kategorii:

- (a) *Zagrożenie czerpania korzyści własnych* – zagrożenie polegające na tym, że finansowy lub inny udział niewłaściwie wpłynie na osąd lub postępowanie zawodowego księgowego.
- (b) *Zagrożenie autokontroli* – zagrożenie polegające na tym, że zawodowy księgowy niewłaściwie oceni rezultaty wydanego wcześniej osądu, czynności lub wykonanej usługi – za które był odpowiedzialny on sam lub inna osoba związana z firmą lub organizacją go zatrudniającą – na których zawodowy księgowy będzie polegał, wydając osąd w ramach wykonywania bieżącej czynności lub świadczonej obecnie usługi.
- (c) *Zagrożenie promowania interesów klienta* – zagrożenie polegające na tym, że zawodowy księgowy będzie promował stanowisko klienta lub pracodawcy w stopniu zagrażającym swojemu obiektywizmowi.
- (d) *Zagrożenie nadmiernej zażyłości* – zagrożenie polegające na tym, że ze względu na długie lub bliskie powiązanie z klientem lub pracodawcą zawodowy księgowy będzie zbyt sympatyzował z ich interesami lub będzie niewystarczająco krytyczny wobec ich pracy oraz
- (e) *Zagrożenie zastraszenia* – zagrożenie polegające na tym, że zawodowemu księgowemu uniemożliwi się obiektywne działanie za pomocą rzeczywistych lub domniemych nacisków, w tym przez próby wywierania nieuzasadnionego wpływu na zawodowego księgowego.

W częściach B i C niniejszego kodeksu wyjaśnia się sposób powstawania tego rodzaju kategorii zagrożeń dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz zawodowych księgowych zatrudnionych w jednostkach gospodarczych. Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód mogą również uznać wytyczne zawarte w części C niniejszego kodeksu za przydatne w szczególnych okolicznościach właściwych dla ich pracy.

- 100.13 Zabezpieczenia to działania lub inne środki, które mogą wyeliminować zagrożenia lub zredukować je do możliwego do zaakceptowania poziomu. Dzielą się one na dwie szerokie kategorie:

- (a) zabezpieczenia stworzone przez środowisko zawodowe, prawo lub regulacje, oraz
- (b) zabezpieczenia w środowisku pracy.

- 100.14 Zabezpieczenia stworzone przez środowisko zawodowe, prawo lub regulacje obejmują:

- wymogi dotyczące edukacji, szkoleń i doświadczenia warunkującego dostęp do zawodu,
- wymogi ustawicznego doskonalenia zawodowego,
- regulacje dotyczące ładu korporacyjnego,
- standardy zawodowe,
- procedury zawodowego lub regulacyjnego nadzoru i procedury dyscyplinarne,

- zewnętrzny przegląd sprawozdań, zestawień, komunikatów lub informacji przygotowanych przez zawodowego księgowego dokonywany przez uprawnioną stronę trzecią.
- 100.15 W częściach B i C niniejszego kodeksu omawia się zabezpieczenia w środowisku pracy zawodowych księgowych wykonujący wolny zawód oraz zawodowych księgowych zatrudnionych w jednostkach gospodarczych.
- 100.16 Niektóre zabezpieczenia mogą zwiększyć prawdopodobieństwo rozpoznania nieetycznej postawy lub zapobiegania jej. Takie zabezpieczenia, które mogą zostać ustanowione przez środowisko zawodowych księgowych, prawo, regulacje lub organizację zatrudniającą, obejmują:
- skuteczne i dobrze rozpropagowane systemy składania skarg prowadzone przez organizację zatrudniającą, środowisko zawodowe lub organ regulujący, które umożliwiają zwrócenie uwagi kolegów, pracodawców i społeczeństwa na nieprofesjonalne i nieetyczne postępowanie,
 - bezpośrednio sformułowany obowiązek informowania o przypadkach naruszenia wymogów etycznych.

Konflikty interesów

- 100.17 Zawodowy księgowy może zetknąć się z konfliktem interesów podczas wykonywania czynności zawodowych. Konflikt interesów tworzy zagrożenie dla obiektywizmu i może stworzyć zagrożenia również dla postępowania zgodnie z innymi podstawowymi zasadami. Takie zagrożenia mogą powstać, gdy:
- zawodowy księgowy wykonuje czynność zawodową związaną z konkretną sprawą dla dwóch lub więcej stron, których interesy dotyczące tej sprawy są sprzeczne, lub
 - interesy zawodowego księgowego dotyczące konkretnej sprawy i interesy strony, dla której zawodowy księgowy wykonuje czynność zawodową związaną z tą konkretną sprawą, są sprzeczne.
- 100.18 W częściach B i C niniejszego kodeksu omówiono odpowiednio konflikty interesów zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód i zawodowych księgowych zatrudnionych w jednostkach gospodarczych.

Rozwiązanie konfliktu etycznego

- 100.19 Zawodowy księgowy może być zobligowany do rozwiązania konfliktu dotyczącego postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami.
- 100.20 Rozpoczynając formalny lub nieformalny proces rozwiązywania konfliktu, osobno lub łącznie z innymi czynnikami, następujące kwestie mogą być istotne dla jego rozwiązania:
- (a) odpowiednie do okoliczności fakty,
 - (b) powiązane kwestie etyczne,
 - (c) podstawowe zasady związane z daną sprawą,
 - (d) ustanowione procedury wewnętrzne, oraz
 - (e) alternatywne sposoby postępowania.
- Po rozważeniu odpowiednich czynników zawodowy księgowy określa odpowiedni sposób działania, biorąc pod uwagę konsekwencje każdego możliwego sposobu postępowania. Gdy sprawa pozostaje nierozwiązana, zawodowy księgowy może rozważyć skonsultowanie jej z innymi odpowiednimi osobami z firmy lub zatrudniającej go organizacji w celu skorzystania z ich pomocy w uzyskaniu rozwiązania.
- 100.21 W przypadku, gdy sprawa pociąga za sobą konflikt z organizacją lub w obrębie danej organizacji, zawodowy księgowy rozważa skonsultowanie jej z osobami sprawującymi nadzór w organizacji, takimi jak członkowie zarządu lub komitetu audytu.
- 100.22 W najlepiej pojętym interesie zawodowego księgowego może być dokumentowanie istoty danej sprawy, szczegółów wszelkich przeprowadzonych dyskusji i decyzji podjętych w tej sprawie.

- 100.23 W przypadku, gdy znaczący konflikt nie może być rozwiązany, zawodowy księgowy może rozważyć uzyskanie profesjonalnej porady od odpowiedniego organu zawodowego lub doradców prawnych. Zasadniczo zawodowy księgowy może otrzymywać wytyczne dotyczące kwestii etycznych, nie naruszając przy tym podstawowej zasady tajemnicy informacji, jeżeli dana sprawa zostanie omówiona z odpowiednim organem zawodowym z zachowaniem anonimowości lub z doradcą prawnym, który jest obowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej. Istnieją różnorodne okoliczności, w których zawodowy księgowy może rozważyć uzyskanie porady prawnej. Na przykład zawodowy księgowy może zetknąć się z oszustwem, poinformowanie o którym może być sprzeczne z odpowiedzialnością zawodowego księgowego za zachowanie tajemnicy informacji. Zawodowy księgowy może w takiej sytuacji rozważyć zasięgnięcie porady prawnej w celu ustalenia, czy istnieje wymóg poinformowania o tym fakcie.
- 100.24 Jeżeli po wyczerpaniu wszystkich właściwych możliwości konflikt etyczny pozostaje nierozwiązany, zawodowy księgowy, jeżeli to możliwe, wycofuje się z powiązań ze sprawą wywołującą konflikt. Zawodowy księgowy ustala, czy w danych okolicznościach stosowne jest odejście z zespołu wykonującego zlecenie lub odstąpienie od określonego zadania, lub zrezygnowanie zarówno ze zlecenia, jak i współpracy z firmą lub zatrudniającą go organizacją.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

- 100.25 Gdy zawodowy księgowy lub firma komunikują się z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z postanowieniami niniejszego kodeksu, ustalają – biorąc pod uwagę charakter i znaczenie określonych okoliczności i kwestii, które należy zakomunikować – z jaką osobą (osobami) w ramach struktury nadzorczej jednostki należy się komunikować. Jeśli zawodowy księgowy lub firma komunikują się z którymś z organów spośród sprawujących nadzór, np. komitetem audytu lub pojedynczą osobą, określają, czy konieczne jest również komunikowanie się ze wszystkimi osobami spośród sprawujących nadzór tak, aby były one odpowiednio poinformowane.

ROZDZIAŁ 110

Uczciwość

- 110.1 Zasada uczciwości nakłada na każdego zawodowego księgowego obowiązek postępowania w sposób otwarty i uczciwy we wszystkich kontaktach zawodowych i gospodarczych. Uczciwość oznacza również rzetelne postępowanie i prawdomówność.
- 110.2 Zawodowy księgowy nie przyzwala na świadome kojarzenie jego osoby ze sprawozdaniami, zestawieniami, oświadczeniami i innymi informacjami, jeżeli uważa, że informacje te:
- (a) zawierają nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd stwierdzenia,
 - (b) zawierają stwierdzenia lub informacje przedstawione nierozważnie, lub
 - (c) pomijają lub zaciemniają treść informacji wymagających uwzględnienia, jeżeli takie pominięcie lub zaciemnienie może wprowadzać w błąd.
- Jeżeli zawodowy księgowy staje się świadomy, że jest kojarzony z takimi informacjami, podejmuje działania w celu zapewnienia, że przestanie być z nimi kojarzony.
- 110.3 Postępowania zawodowego księgowego nie uważa się za naruszające postanowienia paragrafu 110.2, jeżeli zawodowy księgowy w związku ze sprawą omówioną w paragrafie 110.2 przedstawi zmodyfikowane sprawozdanie.

ROZDZIAŁ 120

Obiektywizm

- 120.1 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.
- 120.2 Zawodowy księgowy może być narażony na sytuacje, które mogą osłabiać jego obiektywizm. W praktyce niemożliwe jest zdefiniowanie lub określenie wszystkich tego typu sytuacji. Zawodowy księgowy nie wykonuje zawodowej czynności lub usługi, jeżeli okoliczność lub powiązanie powoduje uprzedzenia lub w niewłaściwy sposób wpływa na jego zawodowy osąd związany z tą usługą.

ROZDZIAŁ 130

Zawodowe kompetencje i należyta staranność

- 130.1 Zasada zawodowych kompetencji i należytej staranności nakłada na wszystkich zawodowych księgowych następujące obowiązki:
- (a) utrzymywać wiedzę i umiejętności zawodowe na poziomie wymaganym do zapewnienia, że klienci lub pracodawcy otrzymują kompetentne usługi zawodowe, oraz
 - (b) postępować sumiennie, zgodnie ze stosownymi standardami technicznymi i zawodowymi, wykonując czynności zawodowe i świadcząc usługi zawodowe.
- 130.2 Kompetentna i profesjonalna usługa wymaga w trakcie jej świadczenia kierowania się głębokim osądem przy stosowaniu wiedzy i umiejętności zawodowych. Kompetencje zawodowe można podzielić na dwie odrębne fazy:
- (a) uzyskanie kompetencji zawodowych, oraz
 - (b) utrzymanie kompetencji zawodowych.
- 130.3 Utrzymanie kompetencji zawodowych wymaga ciągłej świadomości występowania i zrozumienia stosownych zmian zachodzących w zawodzie i działalności gospodarczej. Ustawiczne doskonalenie zawodowe umożliwia zawodowemu księgowemu rozwijanie i zachowanie zdolności kompetentnego działania w środowisku zawodowym.
- 130.4 Należyta staranność obejmuje odpowiedzialność za działanie zgodne z wymogami zadania, w sposób rozważny, dokładny i bez zbędnej zwłoki.
- 130.5 Zawodowy księgowy podejmuje zasadne działania w celu zapewnienia, że osoby pracujące pod jego kierownictwem w ramach działalności zawodowej przeszły odpowiednie przeszkolenie i podlegają nadzorowi.
- 130.6 Tam, gdzie ma to zastosowanie, zawodowy księgowy informuje klientów, pracodawców i innych odbiorców usług lub czynności zawodowych przez niego świadczonych o ograniczeniach nieodłącznie związanych z tymi usługami lub czynnościami.

ROZDZIAŁ 140

Zachowanie tajemnicy informacji

- 140.1 Zasada zachowania tajemnicy informacji nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek wystrzegania się:
- (a) ujawniania, poza firmę 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) wykorzystywania poufnych informacji uzyskanych w wyniku zawodowych i gospodarczych powiązań w celu realizacji osobistych korzyści lub korzyści stron trzecich.
- 140.2 Zawodowy księgowy przestrzega zasady zachowania tajemnicy informacji, w tym również w kontaktach towarzyskich, będąc uwrażliwionym na możliwość nieświadomego ujawnienia informacji, w szczególności bliskiemu partnerowi gospodarczemu lub członkowi bliskiej lub najbliższej rodziny.
- 140.3 Zawodowy księgowy utrzymuje również w tajemnicy informacje ujawnione przez potencjalnego klienta lub pracodawcę.
- 140.4 Zawodowy księgowy utrzymuje w tajemnicy informacje dotyczące firmy lub zatrudniającej go organizacji.
- 140.5 Zawodowy księgowy podejmuje racjonalne działania w celu zapewnienia, że pracownicy znajdujący się pod jego nadzorem oraz osoby udzielające porady i wsparcia wypełniają obowiązek dotyczący zachowania tajemnicy informacji.
- 140.6 Wymóg postępowania zgodnie z zasadą zachowania tajemnicy informacji obowiązuje również po zakończeniu powiązania między zawodowym księgowym a klientem lub pracodawcą. W przypadku, gdy zawodowy księgowy zmienia miejsce pracy lub pozyskuje nowego klienta, ma prawo do korzystania z wcześniejszych doświadczeń. Niemniej jednak zawodowy księgowy unika wykorzystywania lub ujawniania jakichkolwiek poufnych informacji, zarówno tych pozyskanych, jak i otrzymanych w wyniku powiązania zawodowego lub gospodarczego.
- 140.7 Poniżej wymieniono okoliczności, w których od zawodowych księgowych wymaga się lub można wymagać ujawniania poufnych informacji, lub w których takie ujawnienia mogą być odpowiednie:
- (a) Na ujawnienie zezwalają przepisy prawa i zgoda klienta lub pracodawcy.
 - (b) Ujawnienie jest wymagane przez przepisy prawa i dotyczy na przykład:
 - (i) przygotowania dokumentów lub innej formy przekazania dowodów w toku procesu sądowego lub
 - (ii) ujawnienia odpowiednim władzom publicznym przypadków naruszenia prawa, napotkanych przez zawodowego księgowego.
 - (c) Istnieje zawodowy obowiązek lub uprawnienie do ujawnienia poniższych informacji, jeżeli nie zabraniają tego przepisy prawa:
 - (i) dla spełnienia wymogów dotyczących kontroli jakości organizacji członkowskiej lub organizacji zawodowej,
 - (ii) w celu udzielenia odpowiedzi na zapytania lub w ramach dochodzenia prowadzonego przez organizację członkowską lub organ regulacyjny,
 - (iii) dla ochrony interesów zawodowych zawodowego księgowego w procesach sądowych lub
 - (iv) w celu przestrzegania standardów technicznych i wymogów etycznych.
- 140.8 Podejmując decyzję o tym, czy ujawnić poufne informacje, należy rozważyć następujące istotne czynniki:

- czy interesy wszystkich stron, w tym zainteresowanych stron trzecich, zostaną naruszone, gdy klient lub pracodawca wyraża zgodę na ujawnienie informacji przez zawodowego księgowego,
- czy wszystkie właściwe informacje są znane i zostały potwierdzone w stopniu, w jakim jest to możliwe do wykonania. Jeżeli w grę wchodzi niepotwierdzone fakty, niepełne informacje lub nieuzasadnione wnioski, należy kierować się zawodowym osądem przy podejmowaniu decyzji, które informacje należy ujawnić (o ile w ogóle), oraz
- oczekiwany sposób przekazu informacji i do kogo są one kierowane,
- czy strony, do których skierowano informacje, są właściwymi odbiorcami.

ROZDZIAŁ 150

Profesjonalne postępowanie

- 150.1 Zasada profesjonalnego postępowania nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek postępowania zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami oraz unikania wszelkich działań, o których zawodowy księgowy wie lub powinien wiedzieć, że mogłyby przynieść ujemę dla zawodu. Obejmuje to działania, które racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi konkretnymi faktami i okolicznościami znanymi w danej chwili zawodowemu księgowemu – mogłaby uznać za wpływające niekorzystnie na dobrą reputację zawodu.
- 150.2 Prowadząc działania marketingowe i promocję własnej osoby oraz usług, zawodowi księgowi nie szkodzą reputacji zawodu. Zawodowi księgowi zachowują uczciwość i prawdomówność oraz:
- (a) nie tworzą przesadnego obrazu własnych możliwości w zakresie świadczonych usług, posiadanych kwalifikacji lub zdobytego doświadczenia, oraz
 - (b) nie czynią dyskredytujących uwag lub nieuzasadnionych porównań z pracą innych osób.

CZĘŚĆ B – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD

	Strona
200 Wprowadzenie	18
210 Podjęcie współpracy z klientem	22
220 Konflikty interesów	25
230 Druga opinia	29
240 Wynagrodzenie i inne rodzaje honorariów	30
250 Marketing usług zawodowych	32
260 Prezenty i gościnność	33
270 Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta	34
280 Obiektywizm – wszystkie usługi	35
290 Niezależność – zlecenia badania i przeglądu	36
291 Niezależność – inne zlecenia atestacyjne	78
Interpretacja 2005–1	99

ROZDZIAŁ 200

Wprowadzenie

- 200.1 W niniejszej części kodeksu opisano sposób, w jaki założenia koncepcyjne zawarte w części A mają w pewnych sytuacjach zastosowanie do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód. W niniejszej części nie opisano wszystkich okoliczności i powiązań, z jakimi może zetknąć się zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, i które wywołują lub mogą wywoływać zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Dlatego zawodowemu księgowemu wykonującemu wolny zawód zaleca się szczególne wyczulenie na takie okoliczności i powiązania.
- 200.2 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód nie angażuje się świadomie w żaden biznes, zajęcie lub działalność, które naruszałby lub mogłyby naruszać jego uczciwość, obiektywizm lub niezależność albo godziłyby w dobrą reputację zawodu, a zatem nie dałyby się pogodzić z podstawowymi zasadami.

Zagrożenia i zabezpieczenia

- 200.3 Postępowanie zgodne z podstawowymi zasadami może być potencjalnie zagrożone przez szeroki wachlarz okoliczności i powiązań. Rodzaj i znaczenie zagrożeń mogą być uzależnione od tego, czy pojawiają się w związku ze świadczeniem usług na rzecz klienta badania i czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego, klienta zlecenia atestacyjnego niebędącego klientem badania lub klienta zlecenia nieatestacyjnego.

Zagrożenia można zaklasyfikować do jednej lub więcej poniższych kategorii:

- (a) czerpanie korzyści własnych,
- (b) autokontrola,
- (c) promowanie interesów klienta,
- (d) nadmierna zażyłość, oraz
- (e) zastraszenie.

Zagrożenia te zostały dokładniej omówione w części A niniejszego kodeksu.

- 200.4 Przykłady okoliczności stwarzających zagrożenie czerpania korzyści własnych przez zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obejmują:
- posiadanie przez członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne bezpośredniego udziału finansowego w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego,
 - nadmierne uzależnienie finansowe firmy od łącznego wynagrodzenia pochodzącego od jednego klienta,
 - posiadanie przez członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne znaczących bliskich powiązań gospodarczych z klientem zlecenia atestacyjnego,
 - obawa firmy przed możliwą utratą znaczącego klienta,
 - przystąpienie członka zespołu wykonującego badanie do negocjacji w sprawie zatrudnienia u klienta badania,
 - akceptacja przez firmę warunkowego wynagrodzenia z tytułu zlecenia atestacyjnego,
 - wykrycie przez zawodowego księgowego znaczącego błędu podczas oceny rezultatów usługi zawodowej świadczonej poprzednio przez członka firmy, z którym zawodowy księgowy jest związany.
- 200.5 Przykłady okoliczności wywołujących zagrożenie autokontroli zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obejmują:
- wydanie przez firmę sprawozdania atestacyjnego na temat skuteczności funkcjonowania systemów finansowych zaprojektowanych lub wdrożonych przez tę firmę,

- przygotowanie przez firmę pierwotnych danych wykorzystywanych do sporządzania zapisów, które stanowią zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego,
 - członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest lub był ostatnio członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta,
 - członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest lub był ostatnio pracownikiem klienta na stanowisku umożliwiającym mu wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia,
 - świadczenie przez firmę na rzecz klienta usług, które bezpośrednio wpływają na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- 200.6 Przykłady okoliczności wywołujących zagrożenie promowania interesów klienta przez zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obejmują:
- promowanie przez firmę udziałów w jednostce będącej klientem badania,
 - występowanie zawodowego księgowego w charakterze obrońcy klienta badania w sprawach sądowych lub sporach ze stronami trzecimi.
- 200.7 Przykłady okoliczności wywołujących dla zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód zagrożenie nadmiernej zażyłości:
- członek bliskiej lub najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne pełni funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta,
 - członek bliskiej lub najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie pełni funkcję pracownika klienta na stanowisku umożliwiającym mu wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia,
 - osoba będąca członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla jednostki albo pracownikiem klienta na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, pełniła ostatnio funkcję partnera odpowiedzialnego za zlecenie,
 - przyjmowanie przez zawodowego księgowego prezentów lub akceptowanie uprzywilejowanego traktowania ze strony klienta, chyba że wartość tych prezentów jest błaża lub nieistotna,
 - długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem zlecenia atestacyjnego.
- 200.8 Przykłady okoliczności wywołujących zagrożenie zastraszenia zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obejmują:
- zagrożenie firmie, że zostanie odsunięta od wykonywania zlecenia na rzecz klienta,
 - zasugerowanie firmie, że nie otrzyma od klienta badania planowanego zlecenia nieatestacyjnego, jeżeli nie zaprzestanie kwestionować podejścia księgowego klienta do konkretnej transakcji,
 - zagrożenie firmie, że zostanie jej wytoczona sprawa sądowa przez klienta,
 - poddawanie firmy naciskom służącym nieuzasadnionemu ograniczeniu zakresu wykonywanych prac w celu zmniejszenia wynagrodzenia,
 - odczuwany przez zawodowego księgowego nacisk, aby zaakceptował osąd wydany przez pracownika zatrudnionego u klienta ze względu na posiadaną przez tego pracownika większą wiedzę specjalistyczną z zakresu danego zagadnienia,
 - poinformowanie zawodowego księgowego przez partnera firmy o tym, że jego planowany awans jest uzależniony od zaakceptowania przez niego przyjętego przez klienta niewłaściwego podejścia księgowego.
- 200.9 Zabezpieczenia, które mogą wyeliminować zagrożenia lub zredukować je do akceptowalnego poziomu, dzielą się na dwie szerokie kategorie:
- (a) zabezpieczenia stworzone przez środowisko zawodowe, prawo lub regulacje,
 - (b) zabezpieczenia w środowisku pracy.

Przykłady zabezpieczeń stworzonych przez środowisko zawodowe, prawo lub regulacje zostały wymienione w paragrafie 100.14 części A niniejszego kodeksu.

- 200.10 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód kieruje się osądem, aby ustalić, czy najefektywniejszym sposobem postępowania w przypadku zagrożeń, które nie są na akceptowalnym poziomie, jest zastosowanie zabezpieczeń w celu wyeliminowania zagrożenia lub zredukowania go do akceptowalnego poziomu albo zakończenie lub odmowa przyjęcia zlecenia, którego temat dotyczy. Wydając ten osąd, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód bierze pod uwagę, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi konkretnymi faktami i okolicznościami znanymi w danej chwili zawodowemu księgowemu – mogłaby stwierdzić, że poprzez zastosowanie zabezpieczeń zagrożenia mogą zostać wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu w taki sposób, że będzie zachowana zgodność z podstawowymi zasadami. Na rozważania te będą miały wpływ takie sprawy, jak znaczenie zagrożenia, rodzaj zlecenia i struktura firmy.
- 200.11 Odpowiednie zabezpieczenia w środowisku pracy będą różnić się w zależności od okoliczności. Zabezpieczenia w środowisku pracy obejmują zabezpieczenia funkcjonujące w skali firmy, jak i zabezpieczenia dostosowane do konkretnego zlecenia.
- 200.12 Przykłady zabezpieczeń w środowisku pracy funkcjonujących w skali całej firmy:
- podkreślanie przez kierownictwo firmy wagi przestrzegania podstawowych zasad,
 - oczekiwanie przez kierownictwo firmy od członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne działania w interesie publicznym,
 - zasady i procedury wdrażania i monitorowania kontroli jakości zleceń,
 - udokumentowane zasady odnoszące się do potrzeby rozpoznawania zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami, oceny znaczenia tych zagrożeń oraz stosowania zabezpieczeń mających na celu wyeliminowanie lub zredukowanie tych zagrożeń do akceptowalnego poziomu, lub – jeżeli odpowiednie zabezpieczenia nie są dostępne lub nie mogą być zastosowane – przerwanie lub odmowa przyjęcia zlecenia, którego temat dotyczy,
 - udokumentowana polityka wewnętrzna i procedury wymagające postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami,
 - zasady i procedury umożliwiające rozpoznanie udziałów lub powiązań między firmą lub członkami zespołu wykonującego zlecenia atestacyjne a klientami,
 - zasady (polityka) i procedury monitorowania i – w razie potrzeby – podejmowania odpowiednich działań przeciwdziałających nadmiernemu uzależnieniu od przychodów otrzymywanych od jednego klienta,
 - angażowanie do zleceń nieatestacyjnych na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego partnerów oraz zespołów, którzy nie biorą udziału w zleceniu atestacyjnym i którzy w ramach firmy odpowiadają przed innymi osobami niż partner oraz zespół wykonujący zlecenie atestacyjne,
 - zasady (polityka) i procedury zabraniające osobom spoza zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne wywierania nieodpowiedniego wpływu na wynik zlecenia,
 - okresowe informowanie wszystkich partnerów i personelu merytorycznego o zasadach (polityce) i procedurach firmy, w tym o wszelkich wprowadzonych do nich zmianach, a także przeprowadzanie odpowiednich szkoleń i nauczanie tych zasad i procedur,
 - wyznaczenie osoby z kierownictwa wyższego szczebla odpowiedzialnej za nadzór nad odpowiednim funkcjonowaniem systemu kontroli jakości firmy,
 - udostępnienie partnerom i całemu personelowi merytorycznemu danych klientów zleceń atestacyjnych i firm z nimi powiązanych, od których mają obowiązek zachować niezależność,
 - mechanizmy dyscyplinarne służące promowaniu przestrzegania zasad (polityki) i procedur,

- opublikowanie zasad (polityki) i procedur zachęcających i uprawniających personel do informowania kierownictwa wyższego szczebla firmy o wszystkich obawach odnoszących się do postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami.

200.13 Przykłady zabezpieczeń w środowisku pracy dostosowanych do konkretnego zlecenia:

- zaangażowanie zawodowego księgowego, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi nieatestacyjnej, aby zweryfikował prace wykonane w ramach tej usługi lub służył innego rodzaju poradą,
- zaangażowanie zawodowego księgowego, który nie był członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, aby zweryfikował prace wykonane w ramach tego zlecenia lub – jeżeli to konieczne – służył innego rodzaju poradą,
- przeprowadzenie konsultacji z niezależną stroną trzecią, jak komitet niezależnych członków zarządu, zawodowa organizacja wydająca regulacje lub inny zawodowy księgowy,
- przeprowadzenie dyskusji na temat zagadnień etycznych z osobami sprawującymi nadzór w jednostce będącej klientem,
- ujawnianie osobom sprawującym nadzór w jednostce będącej klientem informacji na temat rodzaju świadczonych usług i wysokości naliczonego wynagrodzenia,
- zaangażowanie innej firmy do wykonania lub ponownego wykonania części zlecenia,
- rotacja personelu wyższego szczebla z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

200.14 W zależności od rodzaju zlecenia zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może również polegać na zabezpieczeniach wdrożonych przez klienta. Jednakże zredukowanie zagrożeń do akceptowalnego poziomu jedynie na podstawie powyższych zabezpieczeń nie jest możliwe.

200.15 Przykłady zabezpieczeń w ramach procedur i systemów klienta:

- klient zobowiązuje osoby spoza kierownictwa do zatwierdzania i akceptacji wyboru firmy mającej wykonać usługę,
- decyzje zarządcze w imieniu klienta podejmuje kompetentny personel posiadający odpowiednie doświadczenie i rangę,
- procedury wewnętrzne zapewniające obiektywne przydzielanie zleceń nieatestacyjnych,
- struktura ładu korporacyjnego, która zapewnia odpowiedni nadzór i przepływ informacji dotyczących usług świadczonych przez firmę.

ROZDZIAŁ 210

Podjęcie współpracy z klientem

Akceptacja współpracy z klientem

- 210.1 Przed akceptacją współpracy z nowym klientem zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ustala, czy akceptacja ta nie stworzy żadnych zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Potencjalne zagrożenia dla uczciwości lub profesjonalnego postępowania mogą być wynikiem, na przykład, budzących wątpliwość spraw odnoszących się do klienta (właścicieli, kierownictwa lub działalności).
- 210.2 Sprawy odnoszące się do klienta, które, jeżeli są znane, mogą stanowić zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami i obejmują na przykład: zaangażowanie klienta w nielegalną działalność (taką jak pranie brudnych pieniędzy), nieuczciwość lub budzące wątpliwość praktyki sprawozdawczości finansowej.
- 210.3 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie wszelkich zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.
- Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- poznanie i zrozumienie klienta, jego struktury właścicielskiej, kierowniczej, nadzoru i odpowiedzialności za działalność gospodarczą lub
 - uzyskanie zobowiązania od klienta, że polepszy swoje praktyki ładu korporacyjnego lub kontroli wewnętrznych.
- 210.4 Jeżeli nie jest możliwe zredukowanie zagrożeń do akceptowalnego poziomu, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód odmawia akceptacji współpracy z klientem.
- 210.5 W przypadku zleceń powtarzających się zalecane jest dokonywanie przez zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód okresowej weryfikacji decyzji dotyczących przyjęcia kolejnych zleceń od klienta.

Przyjęcie zlecenia

- 210.6 Podstawowa zasada kompetencji zawodowych i należytej staranności nakłada na zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obowiązek świadczenia tylko tych usług, do wykonania których posiada kompetencje. Przed przyjęciem zlecenia od określonego klienta zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ustala, czy przyjęcie tego zlecenia nie stworzy żadnych zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład czerpanie korzyści własnych będące zagrożeniem dla zawodowych kompetencji i należytej staranności powstaje wówczas, gdy zespół wykonujący zlecenie atestacyjne nie posiada niezbędnych kompetencji w celu należytego przeprowadzenia zlecenia lub też nie może ich zdobyć.
- 210.7 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie zagrożeń i w razie potrzeby stosuje niezbędne zabezpieczenia w celu wyeliminowania tych zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- uzyskanie odpowiedniej wiedzy na temat rodzaju działalności klienta, złożoności prowadzonych przez niego działań, określonych wymogów zlecenia i jego celu, charakteru i zakresu pracy, którą należy wykonać,
 - uzyskanie wiedzy o branżach, których zlecenie dotyczy, lub o przedmiocie zlecenia,
 - posiadanie lub zdobycie doświadczenia w zakresie odpowiednich wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych,
 - wybór odpowiedniego personelu posiadającego niezbędne kompetencje,
 - korzystanie z pomocy ekspertów, tam gdzie to konieczne,
 - uzgodnienie realistycznych ram czasowych na przeprowadzenie zlecenia,

- zgodność z zasadami (polityką) i procedurami kontroli jakości, których celem jest wystarczające zapewnienie, że określone zlecenia są przyjmowane tylko wtedy, gdy mogą być przeprowadzane w kompetentny sposób.

210.8 Gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód zamierza polegać na doradztwie lub wynikach pracy eksperta, ustala, czy jest to uzasadnione. Czynniki, które należy wziąć pod uwagę, obejmują reputację, doświadczenie, dostępne zasoby i odpowiednie standardy zawodowe i etyczne. Takie informacje można uzyskać na podstawie wcześniejszej współpracy z ekspertem lub też konsultując się z innymi osobami.

Zmiana osoby realizującej zlecenie

210.9 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, którego poproszono o zastąpienie innego zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, lub który rozważa złożenie oferty przejścia zlecenia aktualnie przeprowadzanego przez innego zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, ustala, czy istnieją jakiegokolwiek powody – zawodowe lub inne – dla których miałyby nie przyjąć zlecenia, takie jak okoliczności stwarzające zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami, które nie mogą zostać wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń. Na przykład może wystąpić zagrożenie dla zawodowych kompetencji i należytej staranności, jeżeli zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód przyjmuje zlecenie, zanim pozna wszystkie ważne fakty.

210.10 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie wszystkich zagrożeń. W zależności od charakteru zlecenia może to wymagać bezpośredniego komunikowania się z dotychczasowym księgowym w celu ustalenia faktów i okoliczności dotyczących proponowanej zmiany tak, aby zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód mógł stwierdzić, czy odpowiednie będzie przyjęcie zlecenia. Na przykład, wyraźne powody chęci zmiany przez klienta osoby przeprowadzającej zlecenie nie muszą w pełni odzwierciedlać faktów i mogą wskazywać na nieporozumienia pomiędzy nim a dotychczasowym księgowym, które mogą wpływać na decyzję o przyjęciu zlecenia.

210.11 W miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu wyeliminowania wszelkich zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- odpowiadając na oferty przetargowe, zamieszczenie w zgłoszeniu do przetargu informacji, że niezbędne jest nawiązanie kontaktu z dotychczasowym księgowym przed przyjęciem zlecenia, tak aby można było zasięgnąć informacji, czy istnieją jakiegokolwiek zawodowe lub inne powody uniemożliwiające przyjęcie zlecenia
- zwrócenie się z prośbą do dotychczasowego księgowego o dostarczenie znanych mu informacji na temat jakiegokolwiek faktów lub okoliczności, których jego zdaniem proponowany księgowy musi być świadomy, zanim zdecyduje się na przyjęcie zlecenia, lub
- uzyskanie niezbędnych informacji z innych źródeł.

Jeżeli nie jest możliwe wyeliminowanie zagrożeń lub zredukowanie ich do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód odmawia przyjęcia zlecenia, chyba że w inny sposób uzyskał satysfakcjonujące informacje o niezbędnych faktach.

210.12 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może zostać poproszony o podjęcie się pracy uzupełniającej lub dodatkowej wobec pracy wykonanej przez dotychczasowego księgowego. Powyższe okoliczności mogą wywołać potencjalne zagrożenia dla zawodowych kompetencji i należytej staranności wynikające na przykład z braku lub niekompletności informacji. W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia jest powiadomienie dotychczasowego księgowego o zaproponowanej dodatkowej pracy, co umożliwi mu dostarczenie wszelkich odpowiednich informacji niezbędnych do należytego jej wykonania.

210.13 Dotychczasowego księgowego obowiązują reguły zachowania tajemnicy informacji. To, czy zawodowy księgowy może lub ma obowiązek przedyskutować sprawy dotyczące klienta z proponowanym księgowym, zależy od charakteru zlecenia i od następujących czynników:

- (a) czy uzyskał na to zgodę klienta lub

- (b) prawnych lub etycznych wymogów dotyczących takiej komunikacji i ujawniania informacji, które mogą być różne w poszczególnych systemach prawnych.

Okoliczności, w których zawodowy księgowy ma lub może mieć obowiązek ujawnienia poufnych informacji, lub w których ujawnienie takich informacji może być właściwe, zostały przedstawione w rozdziale 140 części A niniejszego Kodeksu.

- 210.14 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód zasadniczo powinien otrzymać zgodę klienta, najlepiej na piśmie, na zainicjowanie dyskusji z dotychczasowym księgowym. Po jej otrzymaniu dotychczasowy księgowy postępuje zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami odnoszącymi się do występowania o taką zgodę. Informacje są przekazywane przez dotychczasowego księgowego w sposób uczciwy i niedwuznaczny. Jeżeli proponowany księgowy nie jest w stanie skontaktować się z dotychczasowym księgowym, podejmuje on stosowne kroki w celu uzyskania informacji na temat wszelkich możliwych zagrożeń, stosując w tym celu inne sposoby, jak zapytania do stron trzecich lub zebranie informacji o kierownictwie wyższego szczebla lub osobach sprawujących nadzór.

ROZDZIAŁ 220

Konflikty interesów

220.1 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może zetknąć się z konfliktem interesów podczas wykonywania usługi zawodowej. Konflikt interesów tworzy zagrożenie dla obiektywizmu i może stworzyć zagrożenia również dla postępowania zgodnie z innymi podstawowymi zasadami. Takie zagrożenia mogą powstać, gdy:

- zawodowy księgowy świadczy usługę zawodową związaną z konkretną sprawą dla dwóch lub więcej stron, których interesy dotyczące tej sprawy są sprzeczne, lub
- interesy zawodowego księgowego dotyczące konkretnej sprawy i interesy klienta, któremu zawodowy księgowy świadczy usługę zawodową związaną z tą sprawą, są sprzeczne.

Zawodowy księgowy nie może pozwolić, aby konflikt interesów naruszył osąd zawodowy lub gospodarczy.

Gdy usługa zawodowa jest usługą atestacyjną, postępowanie zgodnie z podstawową zasadą obiektywizmu również wymaga niezależności od klienta usługi atestacyjnej zgodnie odpowiednio z rozdziałem 290 lub rozdziałem 291.

220.2 Przykłady sytuacji mogących prowadzić do powstania konfliktu interesów:

- świadczenie usług doradztwa transakcyjnego dla klienta, który zamierza nabyć jednostkę będącą klientem badania, o ile firma uzyskała w trakcie badania poufne informacje, które mogłyby być istotne dla tej transakcji,
- doradzanie równocześnie dwóm klientom, którzy chcą nabyć to samo przedsiębiorstwo, gdy doradztwo może być istotne dla pozycji konkurencyjnej tych stron,
- świadczenie usług sprzedawcy i nabywcy w związku z tą samą transakcją,
- sporządzanie wyceny aktywów dla dwóch stron, które zajmują przeciwstawne stanowiska w odniesieniu do tych aktywów,
- reprezentowanie w tej samej sprawie dwóch klientów, którzy toczą ze sobą spór sądowy np. podczas postępowania rozwodowego lub rozwiązania spółki osobowej,
- sporządzanie sprawozdania atestacyjnego dla licencjodawcy na temat opłaty licencyjnej należnej na mocy umowy licencyjnej i równoczesne doradzanie licencjobiorcy na temat poprawności należnych kwot,
- doradzanie klientowi zainwestowania w przedsiębiorstwo, w którym udział finansowy ma np. małżonek zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód,
- udzielanie strategicznych porad klientowi na temat jego pozycji konkurencyjnej, a zarazem posiadanie wspólnego przedsięwzięcia lub podobnych powiązań z głównym konkurentem tego klienta,
- doradzanie klientowi w sprawie nabycia przedsiębiorstwa, której nabyciem jest również zainteresowana firma,
- doradzanie klientowi w sprawie zakupu produktu lub usługi, a zarazem posiadanie umowy licencyjnej lub umowy prowizyjnej z jednym z potencjalnych sprzedawców tego produktu lub tej usługi.

220.3 Podczas identyfikacji i oceny interesów i powiązań, które mogą powodować konflikt interesów, oraz podczas wdrażania zabezpieczeń, jeśli jest to niezbędne w celu wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód wydaje zawodowy osąd i rozważa, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – oceniając wszystkie konkretne fakty i okoliczności znane w danej chwili zawodowemu księgowemu – mogłaby stwierdzić, że postępowanie zgodnie z podstawowymi zasadami nie zostało naruszone.

220.4 Odnosząc się do konfliktów interesów, w tym poprzez dokonywanie ujawnień lub przekazywanie informacji wewnątrz firmy lub sieci, oraz zasięgania pomocy stron trzecich,

zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód pozostaje wyczulony na postępowanie zgodnie z podstawową zasadą poufności.

220.5 Jeśli zagrożenie konfliktem interesów jest na nieakceptowalnym poziomie, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód stosuje zabezpieczenia w celu wyeliminowania zagrożenia lub zredukowania go do akceptowalnego poziomu. Jeśli zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu, zawodowy księgowy odmawia świadczenia lub przerywa świadczenie usług zawodowych, które skutkowałyby konfliktem interesów, lub rezygnuje ze związanych ze sprawą powiązań, lub zbywa odpowiednie udziały, aby wyeliminować zagrożenie lub zredukować je do akceptowalnego poziomu.

220.6 Przed zaakceptowaniem nowego powiązania z klientem, zlecenia lub powiązania gospodarczego zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód podejmuje odpowiednie kroki w celu zidentyfikowania okoliczności, które mogą wywoływać konflikt interesów, w tym:

- charakteru odpowiednich interesów zaangażowanych stron i powiązań pomiędzy nimi oraz
- charakteru usług i ich następstw dla zaangażowanych stron.

Charakter usług oraz związanych z nimi interesów i relacji może zmieniać się w trakcie zlecenia. Dzieje się tak szczególnie wtedy, gdy zawodowy księgowy ma podjąć się zlecenia w sytuacji, która może stać się sporna, nawet jeśli strony zatrudniające firmę nie są na początku zaangażowane w żaden spór. Zawodowy księgowy pozostaje wyczulony na takie zmiany w celu identyfikacji okoliczności, które mogą spowodować konflikt interesów.

220.7 W celu identyfikacji interesów i powiązań, które mogą powodować konflikt interesów, skuteczne procesy identyfikacji konfliktów pomagają zawodowemu księgowemu wykonującemu wolny zawód w zidentyfikowaniu rzeczywistych lub potencjalnych konfliktów interesów, zanim podejmie on decyzję o przyjęciu zlecenia, jak i w trakcie zlecenia. Charakter usług oraz związanych z nimi interesów i relacji może zmieniać się w trakcie zlecenia. Im wcześniej rzeczywisty lub potencjalny konflikt zostanie zidentyfikowany, tym większe prawdopodobieństwo, że zawodowy księgowy będzie mógł zastosować, tam gdzie to niezbędne, zabezpieczenia w celu wyeliminowania zagrożeń dla obiektywizmu oraz wszelkich zagrożeń dla postępowania zgodnie z innymi podstawowymi zasadami lub będzie mógł zredukować je do akceptowalnego poziomu. Proces identyfikacji rzeczywistych lub potencjalnych konfliktów interesów zależy od takich czynników, jak:

- charakter świadczonych usług zawodowych,
- rozmiar firmy,
- rozmiar i charakter bazy klientów,
- struktura firmy, np. liczba i lokalizacja biur.

220.8 Jeśli firma należy do sieci, identyfikacja konfliktu obejmuje wszelkie konflikty interesów, które zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ma podstawy uznać za powstałe na skutek interesów i powiązań, w jakich pozostaje firma należąca do sieci. Uzasadnione kroki mające na celu identyfikację takich interesów i powiązań dotyczących firmy należącej do sieci zależą od czynników, takich jak charakter świadczonych usług, klienci obsługiwani przez sieć oraz lokalizacja geograficzna wszystkich istotnych stron.

220.9 Jeśli konflikt interesów został zidentyfikowany, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia:

- znaczenie dotyczących sprawy interesów i powiązań oraz
- znaczenie zagrożeń spowodowanych świadczeniem zawodowej usługi lub usług. Generalnie, im bardziej bezpośrednie powiązanie między usługą zawodową a sprawą, co do której interesy stron pozostają w konflikcie, tym bardziej znaczące zagrożenie dla obiektywizmu i postępowania zgodnie z innymi podstawowymi zasadami.

220.10 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód stosuje zabezpieczenia tam, gdzie to konieczne, w celu wyeliminowania zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami spowodowanych konfliktem interesów lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Przykłady zabezpieczeń obejmują:

- wdrażanie mechanizmów zapobiegających nieuprawnionemu ujawnianiu poufnych informacji podczas świadczenia usług zawodowych związanych z konkretną sprawą dwóm lub więcej stronom, których interesy dotyczące tej sprawy pozostają w konflikcie, Może ono obejmować:
 - zaangażowanie odrębnych zespołów wykonujących zlecenie, którym przekazano jasne zasady i procedury co do zachowania poufności,
 - wyodrębnienie w firmie obszarów spełniających specjalne funkcje, które mogą działać jak bariera dla przekazywania poufnych informacji z jednego obszaru do drugiego w obrębie firmy,
 - ustalenie zasad i procedur służących ograniczeniu dostępu do dokumentów dotyczących klienta, umowy o zachowanie poufności podpisane przez pracowników i partnerów firmy oraz/lub fizyczne i elektroniczne oddzielenie poufnych informacji.
- regularny przegląd stosowania zabezpieczeń przeprowadzany przez pracownika zajmującego wyższe stanowisko, który nie jest zaangażowany w realizację zlecenia lub zleceń,
- przegląd przeprowadzany przez zawodowego księgowego – który nie jest zaangażowany w świadczenie danej usługi ani na którego w jakikolwiek inny sposób nie ma wpływu dany konflikt – w celu dokonania oceny odpowiedniości kluczowych opinii i wniosków,
- konsultacje ze stronami trzecimi, takimi jak organ zawodowy, prawnik lub inny zawodowy księgowy.

220.11 Ponadto, co do zasady, niezbędne jest ujawnienie charakteru konfliktu interesów i powiązanych z nim zabezpieczeń, jeśli takie istnieją, klientom, na których ma wpływ dany konflikt, oraz – kiedy wymagane są zabezpieczenia w celu zredukowania zagrożeń do akceptowalnego poziomu – uzyskanie ich zgody na świadczenie usług zawodowych przez zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód. Ujawnienie i zgoda mogą przybrać różne formy, na przykład:

- ogólne ujawnienie klientowi okoliczności, w których zawodowy księgowy zgodnie z powszechną praktyką handlową nie świadczy usług wyłącznie jednemu klientowi (np. konkretnej usługi w konkretnym sektorze rynku), aby w związku z tym klient wyraził ogólną zgodę. Takiego ujawnienia można dokonać np. w ramach standardowych warunków umowy-zlecenia stosowanych przez zawodowego księgowego
- ujawnienie klientom, na których ma wpływ dany konflikt, specyficznych okoliczności tego konfliktu, w tym szczegółowe przedstawienie sytuacji oraz dogłębne wyjaśnienie wszelkich planowanych zabezpieczeń i ryzyka, umożliwiające klientom podjęcie świadomych decyzji dotyczących danej sprawy i tym samym wyrażenie wyrażnej zgody
- W pewnych okolicznościach zgoda może być dorozumiana na podstawie zachowania klienta, gdy zawodowy księgowy ma wystarczające dowody, aby móc stwierdzić, że klienci od początku znają okoliczności i akceptują dany konflikt interesów, skoro nie wyrażają sprzeciwu wobec faktu istnienia tego konfliktu.

Zawodowy księgowy określa, czy charakter i znaczenie konfliktu interesów wymagają szczegółowego ujawnienia informacji i wyrażonej zgody. W tym celu zawodowy księgowy kieruje się zawodowym osądem, określając znaczenie wyniku oceny okoliczności, które spowodowały konflikt interesów, stron, na które konflikt może mieć wpływ, charakteru sprawy, które mogą się pojawić, oraz możliwości nieoczekiwanego rozwoju danej sytuacji.

220.12 Gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód poprosił klienta o wyraźną zgodę i ta prośba została odrzucona, zawodowy księgowy odmawia lub zaprzestaje świadczenia usług zawodowych, które spowodowałyby konflikt interesów, lub rezygnuje ze związanych ze sprawą powiązań, lub zbywa odpowiednie udziały w celu wyeliminowania zagrożenia lub zredukowania go do akceptowalnego poziomu, tak aby – jeśli to konieczne – można było uzyskać taką zgodę po zastosowaniu dodatkowych zabezpieczeń.

- 220.13 Jeśli ujawnienie zostało dokonane ustnie lub zgoda jest wyrażona ustnie lub dorozumiana, zaleca się, aby zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód udokumentował charakter okoliczności prowadzących do powstania konfliktu interesów, zabezpieczenia zastosowane w celu zredukowania zagrożeń do akceptowalnego poziomu i uzyskaną zgodę.
- 220.14 W pewnych okolicznościach szczegółowe ujawnienie informacji w celu uzyskania wyraźnej zgody skutkowałoby naruszeniem zasady poufności. Przykłady takich okoliczności obejmują:
- wykonanie dla klienta usługi związanej z transakcją, która dotyczy wrogiego przejęcia innej jednostki będącej również klientem tej firmy,
 - prowadzenie usług dochodzeniowych dla klienta w związku z podejrzeniem oszustwa, na temat którego firma zdobyła poufne informacje w trakcie świadczenia usługi zawodowej dla innego klienta, który może być zaangażowany w to oszustwo.

Firma nie może przyjąć ani kontynuować zlecenia w takich okolicznościach, chyba że spełnione są następujące warunki:

- Firma nie działa w charakterze reprezentanta interesów jednego z klientów, co wymaga od firmy zajęcia stanowiska przeciwnego wobec drugiego klienta w związku z tą samą sprawą.
- Zastosowano szczególne mechanizmy zapobiegające ujawnianiu poufnych informacji między wykonującymi zlecenie zespołami obsługującymi dwóch klientów oraz
- Firma upewniła się, że racjonalna i poinformowana strona trzecia – oceniając konkretne fakty i okoliczności znane w danej chwili zawodowemu księgowemu wykonującemu wolny zawód – mogłaby stwierdzić, że przyjęcie lub kontynuacja zlecenia przez firmę jest właściwe, ponieważ ograniczenie możliwości świadczenia usługi przez firmę niosłoby za sobą nieproporcjonalne negatywne skutki dla klientów lub innych powiązanych stron trzecich.

Zawodowy księgowy dokumentuje charakter okoliczności, w tym rolę, którą ma przyjąć zawodowy księgowy, szczególne mechanizmy zastosowane w celu zapobiegania ujawnianiu informacji pomiędzy wykonującymi zlecenie zespołami obsługującymi dwóch klientów oraz uzasadnienie wniosku, że właściwe jest przyjęcie zlecenia.

ROZDZIAŁ 230

Druga opinia

- 230.1 Przypadki, w których zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód zostaje poproszony o wydanie drugiej opinii na temat stosowania zasad lub standardów rachunkowości, rewizji finansowej, sprawozdawczości finansowej w określonych okolicznościach lub też w odniesieniu do transakcji dokonywanych w imieniu lub przez jednostkę, która nie jest dotychczasowym klientem, mogą wywołać zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład może wystąpić zagrożenie dla zawodowych kompetencji i należytej staranności, jeżeli druga opinia nie opiera się na tym samym zestawie faktów, które były udostępnione dotychczasowemu księgowemu, lub opiera się na nieodpowiednich dowodach. Istnienie i znaczenie wszelkich zagrożeń będzie zależeć od okoliczności zlecenia drugiej opinii i wszystkich innych dostępnych faktów i założeń potrzebnych do dokonania zawodowego osądu.
- 230.2 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód poproszony o wydanie takiej opinii ocenia znaczenie rozpoznanych zagrożeń i w razie potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykłady takich zabezpieczeń obejmują uzyskanie zgody klienta na skontaktowanie się z dotychczasowym księgowym, przedstawienie ograniczeń związanych z wydaniem opinii i dostarczenie dotychczasowemu księgowemu kopii opinii.
- 230.3 Gdy spółka lub jednostka zlecająca wydanie opinii nie zezwoli na kontaktowanie się z dotychczasowym księgowym, wówczas – biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności – zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ustala, czy wydanie takiej opinii jest odpowiednie.

ROZDZIAŁ 240

Wynagrodzenie i inne rodzaje honorariów

- 240.1 Rozpoczynając negocjacje dotyczące świadczenia usług zawodowych, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może zażądać wynagrodzenia w wysokości uznanej za odpowiednią. To, że jeden zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód żąda niższego wynagrodzenia niż inny zawodowy księgowy, nie jest samo w sobie nieetyczne. Niemniej jednak proponowana wysokość wynagrodzenia może spowodować zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład czerpanie korzyści własnych stanowiące zagrożenie dla kompetencji zawodowych i należytej staranności powstaje wtedy, gdy wysokość proponowanego wynagrodzenia jest tak niska, że przeprowadzenie w tej cenie zlecenia zgodnie z mającymi zastosowanie technicznymi i zawodowymi standardami może być trudne.
- 240.2 Istnienie i znaczenie wszelkich powstałych zagrożeń będzie zależało od takich czynników, jak poziom proponowanego wynagrodzenia i usługi, które ono obejmuje. W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- uzmysłowienie klientowi warunków zlecenia oraz, w szczególności, podstawy ustalenia wysokości wynagrodzenia i zakresu usług, które ono obejmuje, lub
 - przeznaczenie odpowiedniego czasu i wyznaczenie wykwalifikowanego personelu do wykonania zadania.
- 240.3 Warunkowe wynagrodzenia są powszechnie stosowane w przypadku niektórych rodzajów zleceń nieatestacyjnych³. Jednakże w niektórych okolicznościach mogą wywołać zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Mogą prowadzić do zagrażającego obiektywizmowi czerpania korzyści własnych. Istnienie i znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od takich czynników, jak:
- rodzaj zlecenia
 - zakres możliwych kwot wynagrodzenia
 - podstawy ustalania wysokości wynagrodzenia
 - czy wynik lub skutek transakcji będzie weryfikowany przez niezależną stronę trzecią.
- 240.4 W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- podpisanie z klientem umowy będącej podstawą obliczenia wynagrodzenia
 - ujawnienie zamierzonym użytkownikom zakresu prac zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód oraz podstawy obliczenia jego wynagrodzenia
 - zasady (polityka) i procedury kontroli jakości lub
 - przegląd pracy zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód przeprowadzony przez niezależną osobę trzecią.
- 240.5 W pewnych okolicznościach zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może otrzymać propozycję wynagrodzenia lub prowizji z tytułu polecenia klientowi innego zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód. Na przykład, jeżeli zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód nie świadczy określonych oczekiwanych usług, może otrzymać wynagrodzenie z tytułu polecenia aktualnemu klientowi innego zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód lub eksperta. Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może otrzymać od osoby trzeciej (np. sprzedawcy oprogramowania komputerowego) prowizję z tytułu sprzedaży dóbr lub usług klientowi. Akceptacja takiego wynagrodzenia lub prowizji z tytułu polecenia innego

³ Warunkowe wynagrodzenia za zlecenia nieatestacyjne świadczone dla klientów badania i klientów innych zleceń atestacyjnych omówione są w paragrafach 290 i 291 niniejszego kodeksu.

zawodowego księgowego prowadzi do czerpania korzyści własnych, które zagraża obiektywizmowi, zawodowym kompetencjom i należytej staranności.

- 240.6 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może również proponować wynagrodzenie za polecenie mu klienta, na przykład wówczas, gdy klient zatrudnia wprawdzie innego zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, ale potrzebuje specjalistycznych usług, których jego dotychczasowy zawodowy księgowy nie świadczy. Zapłata takiego wynagrodzenia prowadzi również do czerpania korzyści własnych stanowiących zagrożenie dla obiektywizmu, zawodowych kompetencji i należytej staranności.
- 240.7 W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- ujawnienie klientowi wszelkich ustaleń dotyczących zapłaty innemu zawodowemu księgowemu honorarium z tytułu polecenia pracy
 - ujawnienie klientowi wszelkich ustaleń dotyczących otrzymania wynagrodzenia z tytułu polecenia klienta innemu zawodowemu księgowemu wykonującemu wolny zawód lub
 - otrzymanie od klienta uprzedniej aprobaty ustaleń co do otrzymywania prowizji od sprzedaży na rzecz klienta dóbr lub usług przez osobę trzecią.
- 240.8 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może dokonać zakupu całości lub części innej firmy pod warunkiem, że płatność zostanie przekazana byłym właścicielom firmy lub ich spadkobiercom bądź następcom. Na potrzeby paragrafów 240.5–240.7 płatności takie nie są traktowane jak prowizje lub wynagrodzenia z tytułu polecenia.

ROZDZIAŁ 250

Marketing usług zawodowych

250.1 W przypadku, gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ubiega się o pozyskanie nowych zleceń za pomocą reklamy lub innych form marketingowych, może powstać zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład czerpanie korzyści własnych stanowiące zagrożenie dla przestrzegania zasady profesjonalnego postępowania powstaje wtedy, gdy usługi, osiągnięcia lub produkty są reklamowane w sposób niezgodny z tą zasadą.

250.2 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, prowadząc marketing zawodowych usług, nie naraża zawodu na utratę reputacji. Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód zachowuje uczciwość i prawdomówność oraz:

- (a) nie tworzy przesadnego obrazu własnych możliwości w zakresie świadczonych usług, posiadanych umiejętności lub zdobytego doświadczenia lub
- (b) nie czyni dyskredytujących uwag lub niepotwierdzonych porównań dotyczących pracy innych osób.

Jeżeli zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ma wątpliwości co do tego, czy proponowana forma reklamy lub marketingu jest odpowiednia, rozważa konieczność podjęcia konsultacji z właściwym organem zawodowym.

ROZDZIAŁ 260

Prezenty i gościnność

- 260.1 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód bądź też członek najbliższej lub bliskiej rodziny może otrzymywać od klienta prezenty lub inne dowody gościnności. Taka forma gratyfikacji może wywołać zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład czerpanie korzyści własnych lub nadmierna zażyłość stanowiące zagrożenie dla obiektywizmu mogą powstać w wyniku przyjęcia prezentu od klienta; zastraszenie stanowiące zagrożenie dla obiektywizmu może wynikać z możliwości upublicznienia takich gratyfikacji.
- 260.2 Powstanie i znaczenie wszelkich zagrożeń będzie zależeć od rodzaju, wartości i intencji towarzyszącej propozycji gratyfikacji. W przypadku, gdy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi konkretnymi faktami i okolicznościami – otrzymane prezenty lub dowody gościnności uznałyby za błahie i nieistotne, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może uznać, że te formy gratyfikacji miały miejsce w normalnym toku działalności gospodarczej bez określonej intencji wywierania wpływu na podejmowane decyzje lub w celu uzyskania informacji. W takich przypadkach zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może – co do zasady – uznać, że wszelkie zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami są na akceptowalnym poziomie.
- 260.3 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Jeżeli zagrożenia nie mogą być wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu dzięki zastosowaniu zabezpieczeń, licencjonowany zawodowy księgowy nie przyjmuje propozycji takiej formy gratyfikacji.

ROZDZIAŁ 270

Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta

- 270.1 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód nie sprawuje pieczy nad środkami pieniężnymi lub innymi aktywami klienta, chyba że zezwalają mu na to przepisy prawa, a jeżeli tak, powinien w tej sytuacji postępować zgodnie z wszelkimi dodatkowymi obowiązkami wynikającymi z przepisów prawa spoczywającymi na zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód, któremu powierzono pieczę nad takimi aktywami.
- 270.2 Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta wywołuje zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami; na przykład występuje zagrożenie czerpania korzyści własnych będące zagrożeniem dla profesjonalnego postępowania oraz dla zasady obiektywizmu. Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, któremu powierzono środki pieniężne (lub inne aktywa) należące do innych:
- (a) przechowuje te aktywa oddzielnie od aktywów własnych oraz firmy
 - (b) wykorzystuje te aktywa wyłącznie zgodnie z ich przeznaczeniem
 - (c) jest przygotowany w każdych okolicznościach do rozliczenia się przed osobami do tego uprawnionymi z tych aktywów, wszelkich przychodów, dywidend lub osiągniętych zysków oraz
 - (d) zachowuje zgodność ze wszystkimi właściwymi przepisami prawa i regulacjami odnoszącymi się do sprawowania pieczy i rozliczania z takich aktywów.
- 270.3 W ramach procedur akceptacji współpracy z klientem i przyjęcia zlecenia usług, które mogą obejmować sprawowanie pieczy nad aktywami klienta, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód kieruje odpowiednie zapytania o źródło pochodzenia tych aktywów i rozważa wynikające z nich prawne i regulacyjne zobowiązania. Na przykład, jeżeli aktywa te pochodzą z nielegalnej działalności, przykładowo z procederu prania brudnych pieniędzy, powstaje zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. W takich okolicznościach zawodowy księgowy może rozważyć zasięgnięcie porady prawnej.

ROZDZIAŁ 280

Obiektywizm – wszystkie usługi

- 280.1 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, świadcząc wszelkie usługi zawodowe, ustala, czy istnieją zagrożenia dla przestrzegania podstawowej zasady obiektywizmu wynikające z posiadania udziałów lub powiązań z klientem, lub członkami jego zarządu, kierownictwa wyższego szczebla, lub pracownikami. Na przykład zagrożenie dla obiektywizmu wynikające z nadmiernej zażyłości może powstać na skutek powiązań rodzinnych, bliskich powiązań osobistych lub gospodarczych.
- 280.2 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód świadczący usługi atestacyjne zachowuje niezależność od klienta zlecenia atestacyjnego. Niezależność umysłu i niezależność wizerunku są niezbędne do umożliwienia zawodowemu księgowemu wykonującemu wolny zawód sformułowania wniosku oraz postrzegania zawodowego księgowego jako formułującego wniosek w sposób bezstronny, nienacechowany konfliktem interesów oraz niewłaściwym wpływem osób trzecich. Rozdziały 290 i 291 dostarczają określonych wytycznych dotyczących wymogów niezależności zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, którzy przeprowadzają zlecenie atestacyjne.
- 280.3 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.
- 280.4 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie wszelkich zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- wycofanie się z zespołu wykonującego zlecenie,
 - procedury nadzoru,
 - zerwanie gospodarczych lub finansowych powiązań wywołujących zagrożenie,
 - omówienie danej sprawy z kierownictwem wyższego szczebla firmy lub
 - omówienie danej sprawy z osobami sprawującymi nadzór u klienta.

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

Rozdział 290
NIEZALEŻNOŚĆ – ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU
SPIS TREŚCI

	paragraf
Struktura rozdziału.....	290.1
Podejście do niezależności zgodne z założeniami koncepcyjnymi.....	290.4
Sieci i firmy należące do sieci	290.13
Jednostki zainteresowania publicznego	290.25
Jednostki powiązane	290.27
Osoby sprawujące nadzór	290.28
Dokumentacja	290.29
Okres realizacji zlecenia	290.30
Fuzje i przejęcia.....	290.33
Naruszenie postanowienia niniejszego rozdziału.....	290.39
Zastosowanie podejścia do niezależności zgodnego z założeniami koncepcyjnymi	290.100
Udziały finansowe	290.102
Pożyczki i poręczenia	290.117
Powiązania gospodarcze.....	290.123
Powiązania rodzinne i osobiste.....	290.126
Zatrudnienie u klienta badania.....	290.132
Tymczasowe oddelegowanie personelu.....	290.140
Uprzednie zatrudnienie u klienta badania	290.141
Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta.....	290.144
Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów)	290.148
Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania.....	290.154
Obowiązki zarządcze.....	290.159
Usługi administracyjne.....	290.163
Sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdania finansowego.....	290.164
Usługi związane z wyceną.....	290.171
Usługi podatkowe.....	290.177
Usługi audytu wewnętrznego.....	290.190
Usługi informatyczne.....	290.196
Usługi pomocnicze w sprawach sądowych.....	290.202
Usługi prawne.....	290.204
Usługi rekrutacyjne.....	290.209
Usługi z zakresu finansów korporacyjnych.....	290.211
Wynagrodzenia.....	290.215
Wynagrodzenia – relatywna wysokość.....	290.215
Zaległe wynagrodzenia.....	290.218

Wynagrodzenia warunkowe.....	290.219
Zasady wynagradzania i oceny.....	290.223
Prezenty i gościnność.....	290.225
Tocząca się lub potencjalna sprawa sądowa.....	290.226
Sprawozdania zawierające ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania.....	290.500

Struktura rozdziału

- 290.1 Niniejszy rozdział dotyczy wymogów niezależności związanych z realizacją zleceń badania i przeglądu będących zleceniami atestacyjnymi, w ramach których zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód formułuje wniosek na temat sprawozdania finansowego. Zlecenia te obejmują zlecenia badania i przeglądu, których celem jest sporządzenie sprawozdania na temat pełnego sprawozdania finansowego oraz pojedynczego składnika sprawozdania finansowego. Wymogi niezależności wobec zleceń atestacyjnych niebędących zleceniami badania lub przeglądu omówiono w rozdziale 291.
- 290.2 Jednakże w pewnych okolicznościach dotyczących zleceń badania, kiedy sprawozdanie z badania zawiera ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania oraz po spełnieniu pewnych warunków, zawarte w niniejszym paragrafie wymogi niezależności mogą zostać zmodyfikowane zgodnie z paragrafami 290.500–290.514. Modyfikacji nie dopuszcza się w przypadku badania sprawozdania finansowego wymaganego przez prawo lub regulacje.
- 290.3 Użyte w niniejszym rozdziale terminy:
- (a) „Badanie”, „zespół wykonujący badanie”, „zlecenie badania”, „klient badania” oraz „sprawozdanie z badania” obejmują odpowiednio przegląd, zespół wykonujący przegląd, zlecenie przeglądu, klienta przeglądu i sprawozdanie z przeglądu oraz
 - (b) „Firma” obejmuje firmę należącą do sieci, o ile nie został użyty inny termin.

Podjęcie do niezależności zgodne z założeniami koncepcyjnymi

- 290.4 W przypadku zleceń badania zachowanie niezależności od klientów badania przez członków zespołów wykonujących badania, firmy i firmy należące do sieci leży w interesie publicznym i w związku z tym jest wymagane przez niniejszy kodeks.
- 290.5 Celem niniejszego rozdziału jest pomoc firmom i członkom zespołów wykonujących badania w zastosowaniu opisanego poniżej podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi zmierzającego do uzyskania i zachowania niezależności.
- 290.6 Niezależność obejmuje:
- (a) *Niezależność umysłu*
Stan umysłu zezwalający na wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi, pozwalający danej osobie na działanie uczciwe, obiektywne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem.
 - (b) *Niezależność wizerunku*
Unikanie faktów i okoliczności na tyle znaczących, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi konkretnymi faktami i okolicznościami – mogłaby zasadnie uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu wykonującego badanie zostały naruszone.
- 290.7 Zawodowy księgowy stosuje podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi w celu:
- (a) rozpoznania zagrożeń dla niezależności
 - (b) oceny znaczenia rozpoznanych zagrożeń
 - (c) zastosowania koniecznych zabezpieczeń w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.

Jeżeli zawodowy księgowy uzna, że odpowiednie zabezpieczenia nie są dostępne lub nie mogą być zastosowane w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu, eliminuje okoliczność lub powiązanie wywołujące te zagrożenia albo odmawia przyjęcia zlecenia lub przerywa jego wykonanie.

Stosując podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi, zawodowy księgowy posługuje się zawodowym osądem.

- 290.8 Wiele różnych okoliczności lub ich kombinacji może być istotnych przy ocenie zagrożeń dla niezależności. Nie jest możliwe zdefiniowanie wszystkich sytuacji wywołujących zagrożenia dla niezależności oraz określenie odpowiednich działań. Dlatego niniejszy Kodeks ustanawia założenia koncepcyjne, które wymagają od firm i członków zespołów wykonujących badanie rozpoznawania, oceny i podejmowania odpowiednich działań wobec zagrożeń dla niezależności. Podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi pomaga praktykującym zawodowym księgowym w przestrzeganiu wymogów etycznych niniejszego Kodeksu. Podejście to ma zastosowanie do zróżnicowanych okoliczności wywołujących zagrożenia dla niezależności i może powstrzymać zawodowego księgowego od stwierdzenia, że dana sytuacja jest dozwolona, o ile nie została wyraźnie zabroniona.
- 290.9 Paragraf 290.100 i kolejne opisują sposób zastosowania podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi. W paragrafach tych nie uwzględniono jednak wszystkich okoliczności i powiązań mogących wywoływać zagrożenia dla niezależności.
- 290.10 Podejmując decyzję o przyjęciu lub kontynuacji zlecenia albo o tym, czy dana osoba może zostać członkiem zespołu wykonującego badanie, firma rozpoznaje i ocenia zagrożenia dla niezależności. Jeżeli zagrożenia te nie są na akceptowalnym poziomie i należy podjąć decyzję o przyjęciu zlecenia lub włączeniu danej osoby do zespołu wykonującego badanie, firma ustala, czy dostępne są zabezpieczenia mogące wyeliminować te zagrożenia lub zredukować je do akceptowalnego poziomu. Jeżeli podejmowana decyzja dotyczy kontynuacji zlecenia, firma ustala, czy kontynuowanie istniejących zabezpieczeń pozwoli skutecznie wyeliminować te zagrożenia lub zredukować je do akceptowalnego poziomu, lub czy należy zastosować inne zabezpieczenia albo przerwać zlecenie. Jeżeli w czasie wykonywania zlecenia firma uzyskuje nową informację o zagrożeniu dla niezależności, ocenia jego znaczenie, postępując według podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi.
- 290.11 Niniejszy rozdział nawiązuje do znaczenia zagrożeń dla niezależności. Przy ocenie znaczenia danego zagrożenia uwzględnia się zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe.
- 290.12 W większości przypadków treść niniejszego rozdziału nie nakłada na osoby zatrudnione przez firmę szczególnej odpowiedzialności za działania dotyczące niezależności, ponieważ ta odpowiedzialność może być uzależniona od wielkości, struktury i organizacji firmy. Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (MSKJ) nakładają na firmę obowiązek ustalenia zasad i procedur dostarczających wystarczającą pewność, że jest zachowana niezależność wymagana przez odpowiednie wymogi etyczne. Ponadto, Międzynarodowe Standardy Badania (MSB) nakładają na partnera odpowiedzialnego za zlecenie obowiązek sformułowania wniosku odnośnie do spełnienia wymogów niezależności mających zastosowanie do danego zlecenia.

Sieci i firmy należące do sieci

- 290.13 Jeżeli firma jest uznawana za należącą do sieci, zachowuje niezależność od klientów badania innych firm należących do sieci (o ile niniejszy kodeks nie stanowi inaczej). Wymogi niezależności zawarte w niniejszym rozdziale, które stosują się do firmy należącej do sieci, mają również zastosowanie do każdej jednostki (np. konsultingowej lub prawnej), która spełnia definicję firmy należącej do sieci niezależnie od tego, czy sama jednostka spełnia definicję firmy.
- 290.14 W celu zwiększenia zdolności świadczenia zawodowych usług firmy często łączą się z innymi firmami i jednostkami w większe struktury. To, czy te większe struktury tworzą sieć, zależy od szczególnych faktów i okoliczności, a nie od tego, czy firmy i jednostki wchodzące w skład struktury są prawnie wyodrębnione i samodzielne. Na przykład celem działania większej struktury może być jedynie ułatwienie przekazywania zleceń, co samo w sobie nie spełnia kryteriów niezbędnych do stworzenia sieci. Alternatywnie, większa struktura może mieć na celu współpracę i firmy korzystają w niej ze wspólnego logotypu, posiadają wspólny system kontroli jakości lub znaczące profesjonalne zasoby i dlatego taka struktura uważana jest za sieć.
- 290.15 Osąd, czy większa struktura jest siecią, jest dokonywany z uwzględnieniem tego, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi konkretnymi 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.

- 290.16 Jeżeli większa struktura ma na celu współpracę i jest wyraźnie ukierunkowana na dzielenie przychodów i kosztów między jednostkami w obrębie struktury, uważa się ją za sieć. Niemniej jednak dzielenie nieznacznych kosztów samo w sobie nie prowadzi do powstania sieci. Ponadto, gdy dzielenie kosztów ogranicza się jedynie do kosztów związanych z opracowaniem metodologii badania, podręczników lub kursów szkoleniowych, nie prowadzi to samo w sobie do powstania sieci. Co więcej, związek firmy z inną niepowiązaną w inny sposób jednostką mający na celu wspólne świadczenie usługi lub stworzenie produktu samo w sobie nie prowadzi do powstania sieci.
- 290.17 Jeżeli większa struktura ma na celu współpracę i jednostki w jej obrębie posiadają wspólnego właściciela, system kontroli lub kierownictwo, strukturę taką uważa się za sieć. Może ona powstać na drodze zawarcia umowy lub w inny sposób.
- 290.18 Jeżeli większa struktura ma na celu współpracę i jednostki w jej obrębie posiadają te same zasady (politykę) i procedury kontroli jakości, strukturę taką uważa się za sieć. W tym celu uznaje się, że wspólnymi zasadami i procedurami są te zaprojektowane, wdrożone i nadzorowane w obrębie tej większej struktury.
- 290.19 Jeżeli większa struktura ma na celu współpracę i jednostki w jej obrębie posiadają wspólną strategię gospodarczą, strukturę taką uważa się za sieć. Posiadanie wspólnej strategii gospodarczej związane jest z zawarciem przez jednostki umowy w celu osiągnięcia wspólnych celów strategicznych. Jednostka nie jest uważana za firmę należącą do sieci tylko dlatego, że współpracuje z inną jednostką wyłącznie po to, aby wspólnie oferować usługi zawodowe.
- 290.20 W przypadku, gdy większa struktura ma na celu współpracę i jednostki w jej obrębie korzystają ze wspólnego logotypu, strukturę taką uważa się za sieć. Wspólny logotyp obejmuje wspólny skrót lub wspólną nazwę. Uważa się, że firma używa wspólnego logotypu, jeżeli na przykład zamieszcza go jako część własnej nazwy lub łącznie z własną nazwą wtedy, gdy partner firmy podpisuje sprawozdanie z badania.
- 290.21 Nawet jeżeli firma nie należy do sieci i nie korzysta ze wspólnego logotypu jako części swojej nazwy, może sprawiać wrażenie, że jest częścią sieci, jeżeli na swoim papierze firmowym lub materiałach promocyjnych podaje, że przynależy do związku firm. Jeżeli nie zostaną zastosowane środki ostrożności w stosunku do sposobu opisywania takiego rodzaju przynależności przez firmę, może pojawić się wrażenie, że taka firma należy do sieci.
- 290.22 Jeżeli firma sprzedaje część składową swojej działalności, umowa sprzedaży zawiera niekiedy zapis, że przez ograniczony czas ta sprzedana część składowa może posługiwać się nazwą firmy lub elementem tej nazwy, pomimo że nie jest już powiązana z firmą. W takich okolicznościach, pomimo że te dwie jednostki działają pod wspólną nazwą, zgodnie z faktami nie należą do większej struktury mającej na celu współpracę, a zatem nie są firmami należącymi do sieci. Jednostki te ustalają, w jaki sposób, przy prezentacji siebie stronom zewnętrznym, ujawniać fakt, że nie są firmami należącymi do sieci.
- 290.23 Jeżeli większa struktura ma na celu współpracę i jednostki w jej obrębie korzystają wspólnie ze znaczącej części zawodowych zasobów, strukturę taką uważa się za sieć. Zawodowe zasoby obejmują:
- wspólne systemy, które umożliwiają wymianę informacji takich, jak dane klienta, faktury i grafiki czasu pracy
 - partnerów i personel
 - działy techniczne udzielające konsultacji dotyczących specyficznych spraw merytorycznych lub branżowych, transakcji, lub zdarzeń związanych ze zleceniami atestacyjnymi
 - metodologię badania lub podręczniki badania oraz
 - kursy i infrastrukturę szkoleniową.
- 290.24 To, czy wspólne korzystanie z zasobów zawodowych jest znaczące, a zatem czy firmy należą do sieci, ustala się na podstawie właściwych faktów i okoliczności. W przypadku, gdy wspólne zasoby ograniczają się do wspólnej metodologii badania lub podręczników badania bez wymiany pracowników, klientów lub informacji o rynku, jest mało prawdopodobne, aby wspólne zasoby byłyby znaczące. To samo dotyczy wspólnych przedsięwzięć szkoleniowych. Jednak w przypadku, gdy wspólne zasoby obejmują wymianę pracowników lub informacji, jak np. wtedy, gdy personel jest dobierany ze wspólnego zasobu kadrowego lub też gdy w obrębie większej struktury tworzy się wspólny dział techniczny udzielający porad merytorycznych, do

których firmy muszą się stosować, racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia może być bardziej skłonna stwierdzić, że wspólne zasoby są znaczące.

Jednostki zainteresowania publicznego

290.25 W rozdziale 290 zawarto dodatkowe zapisy, które odzwierciedlają poziom zainteresowania publicznego niektórymi jednostkami. Na potrzeby niniejszego rozdziału za jednostki zainteresowania publicznego uznaje się:

- (a) wszystkie jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych oraz
- (b) każdą jednostkę:
 - (i) uznaną za jednostkę zainteresowania publicznego na mocy regulacji lub ustawy lub
 - (ii) w której na mocy regulacji lub ustawy należy przeprowadzić badanie zgodnie z tymi samymi wymogami niezależności, jakie obowiązują przy badaniu sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Taka regulacja może zostać ogłoszona przez właściwy organ regulacyjny, w tym organ wydający regulacje z zakresu rewizji finansowej.

290.26 Zachęca się firmy i organizacje członkowskie, aby określiły, czy jeszcze inne jednostki lub pewne kategorie jednostek należy traktować jako jednostki zainteresowania publicznego ze względu na dużą liczbę i zróżnicowanie interesariuszy. W tym celu należy rozważyć następujące czynniki:

- rodzaj prowadzonej działalności, tj. pełnienie funkcji powiernika przechowującego aktywa należące do dużej grupy interesariuszy. Przykładem mogą być takie instytucje finansowe, jak banki, firmy ubezpieczeniowe oraz fundusze emerytalne;
- wielkość oraz
- liczba pracowników.

Jednostki powiązane

290.27 W przypadku, gdy klientem badania jest jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych, zastosowane w niniejszym rozdziale zapisy dotyczące klienta badania obejmują jednostki powiązane z tym klientem (o ile inne zapisy nie stanowią inaczej). W przypadku wszystkich pozostałych klientów badania zastosowane w niniejszym rozdziale zapisy dotyczące klienta badania obejmują jednostki powiązane z klientem, nad którymi ten klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę. Jeżeli zespół wykonujący badanie jest świadomy lub ma uzasadnione podstawy, by sądzić, że powiązania lub okoliczności dotyczące innej jednostki powiązanej z tym klientem mają znaczenie dla oceny niezależności firmy od tego klienta, taką jednostkę powiązaną zespół wykonujący badanie bierze pod uwagę przy rozpoznawaniu i ocenie zagrożeń dla niezależności oraz zastosowaniu odpowiednich zabezpieczeń.

Osoby sprawujące nadzór

290.28 Nawet jeśli nie wymagają tego zapisy niniejszego Kodeksu, obowiązujące standardy badania, przepisy prawa lub regulacje, zaleca się, aby między firmą a osobami sprawującymi nadzór w jednostce będącej klientem badania miał miejsce stały przepływ informacji na temat powiązań lub innych spraw, które zdaniem firmy mogłyby zasadnie wpływać na niezależność. Taki przepływ informacji umożliwia osobom sprawującym nadzór:

- (a) rozważenie osądów firmy sformułowanych podczas rozpoznawania i oceny zagrożeń dla niezależności
- (b) rozważenie odpowiedniości zabezpieczeń zastosowanych w celu wyeliminowania lub zredukowania tych zagrożeń do akceptowalnego poziomu oraz
- (c) podjęcie odpowiedniego działania.

Tego typu działanie może okazać się szczególnie pomocne w przypadku zagrożenia zastraszenia lub nadmiernej zażyłości.

Zgodnie z wymogami niniejszego rozdziału, aby komunikować się z osobami sprawującymi nadzór, firma – biorąc pod uwagę charakter i znaczenie określonych okoliczności i spraw, które należy zakomunikować, ustala, z jaką osobą (osobami) w ramach struktury nadzorczej jednostki należy się komunikować. Jeśli firma komunikuje się z grupą osób spośród osób sprawujących nadzór, np. komitetem audytu lub pojedynczą osobą, określa ona, czy konieczne jest również komunikowanie się ze wszystkimi osobami spośród sprawujących nadzór, tak aby były one odpowiednio poinformowane.

Dokumentacja

290.29 Dokumentacja zawiera dowody potwierdzające słuszność osądów zawodowego księgowego będące podstawą do sformułowania wniosków na temat przestrzegania wymogów niezależności. Brak dokumentacji nie wskazuje jednoznacznie, czy firma rozważyła daną sprawę ani czy zawodowy księgowy jest niezależny.

Zawodowy księgowy dokumentuje wnioski dotyczące spełnienia wymogów niezależności oraz treść wszelkich dyskusji uzasadniających sformułowane wnioski. Dlatego:

- (a) Jeżeli niezbędne jest zastosowanie zabezpieczeń w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu – zawodowy księgowy dokumentuje rodzaj danego zagrożenia oraz istniejące lub zastosowane zabezpieczenia mające na celu zredukowanie go do akceptowalnego poziomu oraz
- (b) Jeżeli konieczne było przeprowadzenie dogłębnej analizy zagrożenia w celu ustalenia, czy wymagane było zastosowanie zabezpieczeń i zawodowy księgowy nie stwierdził takiej konieczności ze względu na możliwy do zaakceptowania poziom tego zagrożenia – dokumentuje on rodzaj zagrożenia oraz uzasadnienie sformułowanego wniosku.

Okres realizacji zlecenia

290.30 Niezależność od klienta badania jest wymagana zarówno w okresie realizacji zlecenia, jak i w okresie objętym sprawozdaniem finansowym. Okres realizacji zlecenia zaczyna się wraz z rozpoczęciem świadczenia usług badania przez zespół wykonujący badanie, upływa zaś z chwilą wydania sprawozdania z badania. Jeżeli zlecenie ma charakter powtarzalny, okres realizacji zlecenia kończy się wraz z powiadomieniem przez jedną ze stron o zakończeniu współpracy zawodowej lub wydaniem ostatniego sprawozdania z badania – w zależności od tego, co ma miejsce później.

290.31 Jeżeli jednostka staje się klientem badania w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyrazi opinię, firma ustala, czy jakiegokolwiek zagrożenia zostały wywołane przez:

- (a) powiązania finansowe lub gospodarcze z klientem badania w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego sprawozdaniem finansowym, ale przed przyjęciem zlecenia badania sprawozdania finansowego, lub
- (b) usługi wcześniej świadczone na rzecz klienta badania sprawozdania finansowego.

290.32 Jeżeli usługa nieatestacyjna była świadczona na rzecz klienta badania w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego sprawozdaniem finansowym, ale przed rozpoczęciem badania sprawozdania finansowego, a świadczenie tej usługi w trakcie okresu objętego zleceniem badania byłoby niedozwolone, firma ocenia wszelkie zagrożenia dla niezależności powstałe w związku z tą usługą. Jeżeli zagrożenie jest na nieakceptowalnym poziomie, zlecenie badania można przyjąć tylko pod warunkiem, że zastosowano zabezpieczenia służące wyeliminowaniu wszelkich zagrożeń lub zredukowaniu ich do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

niewłączanie personelu, który wykonywał usługę nieatestacyjną, do zespołu wykonującego badanie

tam, gdzie jest to konieczne, zaangażowanie zawodowego księgowego, aby dokonał stosownego przeglądu prac wykonanych w związku z badaniem sprawozdania finansowego i usługą nieatestacyjną lub

zaangażowanie innej firmy do oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w wymiarze umożliwiającym jej przyjęcie odpowiedzialności za tę usługę.

Fuzje i przejęcia

290.33 Jeżeli w wyniku fuzji lub przejęcia jednostka staje się jednostką powiązaną z klientem badania, firma identyfikuje i ocenia, uwzględniając dostępne zabezpieczenia, wcześniejsze oraz obecne swoje udziały i powiązania z tą jednostką powiązaną, które mogłyby naruszyć jej niezależność, a tym samym jej zdolność kontynuacji badania po efektywnej dacie fuzji lub przejęcia.

290.34 Firma podejmuje niezbędne działania, aby przed efektywną datą fuzji lub przejęcia zbyć wszelkie istniejące udziały i zakończyć powiązania, na które nie zezwala niniejszy Kodeks. Jeżeli jednak zbycie istniejących udziałów i zakończenie istniejących powiązań nie jest racjonalnie możliwe przed efektywną datą fuzji lub przejęcia, np. ze względu na niezdolność jednostki powiązanej do nawiązania przed tą datą współpracy z innym usługodawcą świadczącym usługi nieatestacyjne, które świadczyła dotychczas firma – firma ocenia zagrożenie wynikające z takich udziałów lub powiązań. Im bardziej znaczące jest to zagrożenie, tym większe jest prawdopodobieństwo naruszenia obiektywizmu firmy, przez co stanie się niezdolna do kontynuowania badania. Znaczenie zagrożenia zależy od następujących czynników:

rodzaju i znaczenia udziału lub powiązania

rodzaju i znaczenia powiązań jednostki powiązanej (na przykład, czy jest jednostką zależną, czy dominującą) oraz

terminu, w jakim może racjonalnie nastąpić zbycie udziału lub zakończenie powiązania.

Firma omawia z osobami sprawującymi nadzór w jednostce ocenę znaczenia zagrożenia oraz przyczyny braku możliwości racjonalnego zakończenia powiązania lub zbycia udziału przed efektywną datą fuzji lub przejęcia.

290.35 Jeżeli osoby sprawujące nadzór w jednostce zwracają się do firmy, aby kontynuowała badanie, firma może to uczynić tylko wtedy, gdy:

(a) Zakończenie powiązania lub zbycie udziału nastąpi w możliwie najwcześniejszym terminie, nie później jednak niż w ciągu sześciu miesięcy od efektywnej daty fuzji lub przejęcia.

(b) Każda osoba posiadająca taki udział lub powiązanie, w tym udział lub powiązanie wynikające ze świadczenia usług nieatestacyjnych, których nie dopuszcza treść niniejszego rozdziału, nie będzie członkiem zespołu wykonującego zlecenie badania ani nie będzie zaangażowana jako osoba odpowiedzialna za kontrolę jakości wykonania zlecenia oraz

(c) Zastosuje odpowiednie rozwiązania przejściowe oraz w razie konieczności omówi je z osobami sprawującymi nadzór w jednostce. Przykłady rozwiązań przejściowych obejmują:

dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu prac wykonanych w związku z badaniem sprawozdania finansowego lub usługą nieatestacyjną

dokonanie przez zawodowego księgowego, niebędącego członkiem firmy wydającej opinię o sprawozdaniu finansowym, przeglądu równoważnego kontroli jakości wykonania zlecenia lub

zaangażowanie innej firmy, aby dokonała oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub ponownie wykonała tę usługę w wymiarze umożliwiającym jej przyjęcie odpowiedzialności za tę usługę.

290.36 Może zdarzyć się tak, że firma wykona znaczącą część prac związanych z badaniem przed efektywną datą fuzji lub przejęcia i jest w stanie w krótkim czasie zakończyć pozostałe

procedury badania. Jeżeli w takich okolicznościach osoby sprawujące nadzór zwrócą się do firmy, aby doprowadziła badanie do końca mimo posiadanego udziału lub powiązania omówionego w paragrafie 290.33, firma może to uczynić tylko wtedy, gdy:

- (a) oceniła znaczenie zagrożenia wywołanego przez taki udział lub powiązanie oraz omówiła swoją ocenę z osobami sprawującymi nadzór w jednostce
- (b) spełnia wymogi określone w paragrafie 290.35 (b)–(c) oraz
- (c) po dacie wydania sprawozdania z badania zaprzestaje świadczenia kolejnych usług badania.

290.37 Podejmując działania w związku z poprzednimi oraz obecnymi udziałami i powiązaniem, o których mowa w paragrafach 290.33–290.36, firma ustala, czy pomimo spełnienia wszystkich wymogów udziału i powiązania stwarzają zagrożenia, które mogłyby pozostać tak znaczące, że naruszałoby jej obiektywizm. W takim przypadku firma przerywa wykonywanie badań.

290.38 Zawodowy księgowy dokumentuje wszystkie udziały lub powiązania, o których mowa w paragrafach 290.34 oraz 290.36, które nie zostały zakończone przed efektywną datą fuzji lub przejęcia, jak również powody, dla których nie nastąpiło ich zakończenie, a także zastosowane rozwiązania przejściowe, wyniki rozmów z osobami sprawującymi nadzór w jednostce oraz uzasadnienie stwierdzenia, że poprzednie i obecne udziały oraz powiązania nie stwarzają znaczącego zagrożenia mogącego naruszyć obiektywizm firmy.

Naruszenie postanowienia niniejszego rozdziału

290.39 Do naruszenia postanowienia niniejszego rozdziału może dojść nawet wtedy, gdy firma posiada zasady i procedury zaprojektowane w sposób dający wystarczającą pewność, że zachowano niezależność. Konsekwencją naruszenia może być konieczność zakończenia zlecenia badania.

290.40. Kiedy firma dojdzie do wniosku, że wystąpiło naruszenie, kończy, zawiesza lub eliminuje udział lub powiązanie, które spowodowało to naruszenie, oraz podejmuje działania mające zaradzić konsekwencjom tego naruszenia.

290.41 Po rozpoznaniu naruszenia firma rozważa, czy istnieją jakiegokolwiek prawne lub regulacyjne wymogi, które dotyczą tego naruszenia, a jeśli tak, to ich przestrzega. Firma bierze pod uwagę możliwość zgłoszenia naruszenia organizacji członkowskiej, właściwemu organowi regulacyjnemu lub organowi nadzoru, jeśli takie zgłaszanie jest powszechną praktyką lub jest oczekiwane w określonym systemie prawnym.

290.42 Po rozpoznaniu naruszenia firma zgodnie ze swoimi zasadami i procedurami niezwłocznie informuje o tym naruszeniu partnera odpowiedzialnego za zlecenie, osoby odpowiedzialne za zasady i procedury związane z niezależnością, pozostałych odpowiednich pracowników firmy i, jeśli jest to zasadne, firmy należące do sieci i osoby podlegające wymogom niezależności, które muszą podjąć odpowiednie działania. Firma ocenia znaczenie tego naruszenia i jego wpływ na obiektywizm firmy oraz jej zdolność do wydania sprawozdania z badania. Znaczenie danego naruszenia zależy od takich czynników, jak:

- charakter i czas trwania danego naruszenia,
- liczba i charakter ewentualnych wcześniejszych naruszeń w odniesieniu do bieżącego zlecenia badania,
- czy członek zespołu wykonującego badanie posiadał wiedzę na temat udziału lub powiązania, które spowodowało naruszenie,
- czy osoba, która spowodowała naruszenie, jest członkiem zespołu wykonującego badanie lub inną osobą podlegającą wymogom niezależności,
- jeśli naruszenie dotyczy członka zespołu wykonującego badanie, rola pełniona przez daną osobę w zespole,
- jeśli naruszenie było spowodowane świadczeniem usługi zawodowej, wpływ tej usługi, jeśli taki miał miejsce, na dokumentację księgową lub kwoty wykazane w sprawozdaniu finansowym, o którym firma wyrazi opinię z badania, oraz

- stopień zagrożenia z czerpania korzyści własnych, nadmiernego zaangażowania, zastraszenia lub innych zagrożeń spowodowanych przez to naruszenie.
- 290.43 W zależności od znaczenia naruszenia konieczne może być zakończenie zlecenia badania, możliwe również może być podjęcie działań, które w satysfakcjonujący sposób zaradzą konsekwencjom tego naruszenia. Firma ustala, czy takie działania mogą być podjęte i czy są odpowiednie w danych okolicznościach. Ustalając to, firma kieruje się zawodowym osądem i bierze pod uwagę, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – oceniająca znaczenie naruszenia, działania, które należy podjąć, oraz wszystkie konkretne fakty i okoliczności znane w danej chwili zawodowemu księgowemu – mogłaby stwierdzić, że obiektywizm firmy został naruszony i tym samym firma ta nie może wydać sprawozdania z badania.
- 290.44 Przykłady działań, które firma może wziąć pod uwagę:
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie,
 - dokonanie dodatkowego przeglądu czynności przeprowadzonych w związku z badaniem, na które wpłynęło naruszenie, lub ponowne przeprowadzenie tych czynności w niezbędnym zakresie, korzystając w każdym z tych przypadków z innego personelu,
 - zalecenie, aby klient badania zlecił innej firmie przegląd lub ponowne wykonanie w niezbędnym zakresie czynności związanych z badaniem, na które wpłynęło naruszenie, oraz
 - gdy naruszenie jest związane z usługą nieatestacyjną, która ma wpływ na dokumentację księgową lub na kwoty wykazane w sprawozdaniu finansowym, zlecenie innej firmie oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub ponownego wykonania tej usługi przez inną firmę w zakresie niezbędnym do przyjęcia przez tę firmę odpowiedzialności za tę usługę.
- 290.45 Jeśli firma ustali, że nie można podjąć działań, aby w satysfakcjonujący sposób zaradzić konsekwencjom naruszenia, jak najszybciej informuje osoby sprawujące nadzór i podejmuje kroki niezbędne do zakończenia zlecenia badania zgodnie z odpowiednimi wymogami prawnymi bądź regulacyjnymi obowiązującymi w przypadku zakończenia zlecenia badania. Jeśli przepisy prawa lub regulacje nie dopuszczają zakończenia zlecenia, firma działa zgodnie z wymogami dotyczącymi raportowania i ujawniania informacji.
- 290.46 Jeśli firma ustali, że można podjąć działania, aby w satysfakcjonujący sposób zaradzić konsekwencjom naruszenia, omawia naruszenie oraz podjęte lub planowane działania z osobami sprawującymi nadzór. Firma omawia naruszenie i działania jak najszybciej, chyba że osoby sprawujące nadzór określiły inne rozłożenie w czasie terminów zgłaszania mniej znaczących naruszeń. Omawiane kwestie obejmują:
- znaczenie naruszenia, w tym jego charakter i czas trwania,
 - sposób powstania i rozpoznania naruszenia,
 - podjęte lub zaproponowane działania oraz uzasadnienie firmy, w jaki sposób dane działanie w satysfakcjonującym zakresie zaradzi konsekwencjom naruszenia i umożliwi firmie wydanie sprawozdania z badania,
 - wniosek, że, w świetle osądu zawodowego firmy, obiektywizm nie został naruszony, i uzasadnienie tego wniosku oraz
 - wszelkie kroki, które podjęła firma lub których podjęcie proponuje w celu zredukowania lub uniknięcia ryzyka kolejnych naruszeń.
- 290.47 Firma komunikuje na piśmie osobom sprawującym nadzór wszystkie omówione kwestie zgodnie z paragrafem 290.46 oraz uzyskuje zgodę osób sprawujących nadzór co do tego, że podjęto lub można podjąć działanie, aby w satysfakcjonujący sposób zaradzić konsekwencjom naruszenia. Informacja zawiera opis polityk i procedur firmy dotyczących naruszenia, które zostały zaprojektowane w sposób dający firmie wystarczającą pewność, że zachowano niezależność, oraz wszelkich kroków, które firma podjęła, lub zamierza podjąć w celu zredukowania lub uniknięcia ryzyka kolejnych naruszeń. Jeśli osoby sprawujące nadzór nie zgadzają się, że dane działanie

w satysfakcjonujący sposób zaradzi konsekwencjom naruszenia, firma podejmuje niezbędne kroki zmierzające do zakończenia zlecenia badania w przypadkach dopuszczonych przez przepisy prawa lub regulacje, zgodnie ze wszelkimi mającymi zastosowanie prawnymi i regulacyjnymi wymogami właściwymi do zakończenia zlecenia badania. Jeśli przepisy prawa lub regulacje nie dopuszczają zakończenia zlecenia, firma działa zgodnie z wymogami dotyczącymi raportowania i ujawniania informacji.

290.48 Jeśli naruszenie miało miejsce przed wydaniem wcześniejszego sprawozdania z badania, firma zgodnie z regulacjami zawartymi w niniejszym rozdziale ocenia znaczenie naruszenia i jego wpływ na obiektywizm firmy oraz możliwość wydania przez nią sprawozdania z badania w bieżącym okresie. Firma bierze również pod uwagę wpływ naruszenia, jeśli taki ma miejsce, na jej obiektywizm w odniesieniu do wszelkich wcześniej wydanych sprawozdań z badania i możliwość wycofania takich sprawozdań oraz omawia tę kwestię z osobami sprawującymi nadzór.

290.49 Firma dokumentuje naruszenie, podjęte działania, kluczowe decyzje i wszystkie kwestie omówione z osobami sprawującymi nadzór oraz ustalenia z organizacjami członkowskimi, właściwymi organami regulacyjnymi i organami nadzoru. Gdy firma kontynuuje zlecenie badania, wśród dokumentowanych kwestii znajduje się również wniosek, że w świetle zawodowego osądu firmy obiektywizm nie został naruszony, oraz uzasadnienie, w jaki sposób podjęte działania w satysfakcjonującym zakresie zaradziły konsekwencjom naruszenia, aby firma mogła wydać sprawozdanie z badania.

W paragrafach od 290.50 do 290.99 celowo nie umieszczono treści.

Zastosowanie podejścia do niezależności zgodnego z założeniami koncepcyjnymi

- 290.100 Paragrafy 290.102–290.226 opisują szczególne okoliczności oraz powiązania stwarzające lub mogące stwarzać zagrożenia dla niezależności. Omówiono w nich potencjalne zagrożenia oraz rodzaje zabezpieczeń mogące służyć ich wyeliminowaniu lub zredukowaniu do akceptowalnego poziomu, jak również zidentyfikowano pewne sytuacje, w których żadne zabezpieczenia nie pozwolą skutecznie zredukować zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Paragrafy te nie opisują wszystkich okoliczności i powiązań stwarzających lub mogących stwarzać zagrożenia dla niezależności. Firma oraz członkowie zespołu wykonującego badanie oceniają wpływ podobnych, ale nie identycznych okoliczności i powiązań oraz decydują, czy zabezpieczenia, w tym opisane w paragrafach 200.12–200.15, mogą być w razie konieczności zastosowane w celu wyeliminowania zagrożeń dla niezależności lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.
- 290.101 Paragrafy 290.102–290.125 odnoszą się do istotności udziału finansowego, pożyczki lub poręczenia, a także do znaczenia powiązań gospodarczych. Aby stwierdzić, czy udział jest istotny dla danej osoby, można uwzględnić łączną wartość majątku netto należącego do takiej osoby i członków jej najbliższej rodziny.

Udziały finansowe

- 290.102 Posiadanie udziałów finansowych w jednostce będącej klientem badania może wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. O istnieniu oraz znaczeniu jakiegokolwiek zagrożenia decyduje:
- (a) rola osoby posiadającej udział finansowy
 - (b) rodzaj udziału, tzn. czy jest on bezpośredni czy pośredni, oraz
 - (c) istotność udziału finansowego.
- 290.103 Udziały finansowe można posiadać w sposób pośredni (np. poprzez zbiorowy instrument inwestycyjny, majątek lub fundusz powierniczy). To, czy udziały finansowe mają charakter pośredni czy bezpośredni, zależy od tego, czy posiadacz czerpiący z nich korzyści sprawuje kontrolę nad instrumentem inwestycyjnym lub ma zdolność wpływania na decyzje inwestycyjne. Jeśli ma miejsce sprawowanie kontroli nad instrumentem inwestycyjnym lub istnieje możliwość wywierania wpływu na decyzje inwestycyjne, to taki udział w rozumieniu niniejszego kodeksu uznaje się za bezpośredni udział finansowy. Z kolei jeżeli posiadacz czerpiący korzyści z udziałów nie sprawuje kontroli nad instrumentem inwestycyjnym lub nie ma możliwości wywierania wpływu na decyzje inwestycyjne, to taki udział w rozumieniu niniejszego kodeksu uznaje się za pośredni udział finansowy.
- 290.104 Jeżeli członek zespołu wykonującego badanie, członek jego najbliższej rodziny lub firma posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem badania, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego członek zespołu wykonującego badanie, członek jego najbliższej rodziny ani firma nie mogą posiadać bezpośrednich udziałów finansowych lub istotnych, pośrednich udziałów finansowych w jednostce będącej klientem badania.
- 290.105 Jeżeli członek zespołu wykonującego badanie wie, że członek jego bliskiej rodziny posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem badania, powstaje zagrożenie czerpania korzyści własnych. O znaczeniu zagrożenia decydują następujące czynniki:
- rodzaj powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego badanie a członkiem jego bliskiej rodziny oraz
 - istotność udziału finansowego dla członka bliskiej rodziny.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zbycie przez członka bliskiej rodziny – w możliwie najwcześniejszym terminie – całości udziału finansowego lub zbycie takiej części pośredniego udziału finansowego, aby pozostały udział przestał być istotny.
- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu wykonującego badanie lub
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.

290.106 Jeżeli członek zespołu wykonującego badanie, członek jego najbliższej rodziny lub firma posiadają bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w spółce posiadającej kontrolny pakiet udziałów w jednostce będącej klientem badania, a klient badania jest istotny dla tej spółki, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego członek zespołu wykonującego zlecenie, członek jego najbliższej rodziny lub firma nie mogą posiadać takich udziałów finansowych.

290.107 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje, gdy przez program świadczeń emerytalnych firma posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem badania. W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

290.108 Jeżeli inni partnerzy z biura, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje czynności w związku z badaniem, lub członkowie ich najbliższej rodziny posiadają bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem badania, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego ani tacy partnerzy, ani członkowie ich najbliższej rodziny nie mogą posiadać takich udziałów w jednostce będącej klientem badania.

290.109 Biuro, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje czynności w związku z badaniem, nie zawsze jest biurem, do którego partner zawodowo przynależy. Dlatego jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie jest zatrudniony w innym biurze niż pozostali członkowie zespołu wykonującego badanie, kwestią zawodowego osądu pozostaje określenie, z którym biurem partner przeprowadza to badanie.

290.110 Jeżeli inni partnerzy i pracownicy pełniący funkcje kierownicze świadczący na rzecz klienta badania usługi niebędące badaniem – z wyjątkiem osób zaangażowanych w minimalnym zakresie – lub członkowie ich najbliższej rodziny posiadają bezpośrednie lub istotne, pośrednie udziały finansowe w jednostce będącej klientem badania, to zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego ani taki personel, ani członkowie jego najbliższej rodziny nie mogą posiadać żadnych tego rodzaju udziałów finansowych.

290.111 Niezależnie od zapisów paragrafów 290.108 i 290.110 posiadanie udziałów w jednostce będącej klientem badania przez członków najbliższej rodziny:

- (a) partnera z biura, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie wykonuje czynności w związku z badaniem, lub
- (b) partnera lub pracownika pełniącego funkcje kierownicze, którzy świadczą na rzecz klienta badania usługi niebędące badaniem,

nie narusza niezależności pod warunkiem, że udział finansowy został nabyty z tytułu praw pracowniczych członka najbliższej rodziny (np. poprzez plan emerytalny lub plan opcji na akcje) oraz w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu wyeliminowania wszelkich zagrożeń, oraz zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.

Jeżeli jednak członek najbliższej rodziny posiada lub nabywa prawo zbycia udziału finansowego lub, w przypadku opcji na akcje, prawo wykonania opcji, to zbywa lub zrzeka się praw do udziału finansowego w możliwie najwcześniejszym terminie.

- 290.112 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać wówczas, gdy firma, członek zespołu wykonującego badanie lub członek jego najbliższej rodziny posiada udziały finansowe w tej samej jednostce co klient badania. Jednak naruszenie niezależności nie zachodzi, jeżeli te udziały finansowe są nieistotne i klient badania nie może wywierać znaczącego wpływu na tę jednostkę. Jeżeli taki udział jest istotny dla którejkolwiek ze stron i klient badania może wywierać znaczący wpływ na tę jednostkę, żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Dlatego firma nie może posiadać takiego udziału, zaś każda osoba posiadająca taki udział, przed dołączeniem do zespołu wykonującego badanie:
- (a) zbywa udział lub
 - (b) zbywa taką odpowiednią część udziału, aby pozostały udział przestał być istotny.
- 290.113 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia może powstać wtedy, gdy członek zespołu wykonującego badanie, członek jego najbliższej rodziny lub firma posiada udział finansowy w jednostce, w której swoje udziały finansowe jednocześnie posiada członek zarządu, kierownictwa wyższego szczebla lub właściciel pakietu kontrolnego w jednostce będącej klientem badania. O istnieniu i znaczeniu jakiegokolwiek zagrożenia decydują następujące czynniki:
- rola zawodowego księgowego w zespole przeprowadzającym badanie
 - czy struktura własności w tej jednostce jest zintegrowana czy rozproszona
 - czy posiadany pakiet udziałów daje inwestorowi możliwość kontrolowania lub wywierania znaczącego wpływu na jednostkę
 - istotność udziału finansowego.
- W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- usunięcie z zespołu wykonującego badanie osoby posiadającej ten udział finansowy lub
 - dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy członka zespołu wykonującego badanie, który posiada ten udział finansowy.
- 290.114 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje wówczas, gdy firma, członek zespołu wykonującego badanie lub członek jego najbliższej rodziny występuje w roli powiernika bezpośredniego udziału finansowego lub istotnego, pośredniego udziału finansowego w jednostce będącej klientem badania. Analogicznie, zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje, gdy:
- (a) partner zatrudniony w biurze, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie przeprowadza badanie,
 - (b) inni partnerzy i pracownicy zatrudnieni na szczeblu kierowniczym świadczący usługi nieatestacyjne na rzecz klienta badania, z wyjątkiem tych, których zaangażowanie jest minimalne, lub
 - (c) członkowie ich najbliższej rodziny występują w roli powiernika bezpośredniego udziału finansowego lub istotnego, pośredniego udziału finansowego w jednostce będącej klientem badania.
- Posiadanie takiego udziału jest dopuszczalne pod warunkiem, że:
- (a) powiernik, członek jego najbliższej rodziny oraz firma nie są beneficjentami funduszu powierniczego
 - (b) udział funduszu powierniczego w jednostce będącej klientem badania nie jest istotny dla funduszu
 - (c) fundusz powierniczy nie może wywierać znaczącego wpływu na jednostkę będącą klientem badania oraz
 - (d) powiernik, członek jego najbliższej rodziny lub firma nie mogą wywierać znaczącego wpływu na żadne decyzje inwestycyjne związane z udziałem finansowym w jednostce będącej klientem badania.

290.115 Członkowie zespołu wykonującego badanie ustalają, czy zagrożenie czerpania korzyści własnych jest wywołane jakimkolwiek znanym udziałem finansowym innych osób w jednostce będącej klientem badania, w tym:

- (a) partnerów i pracowników merytorycznych zatrudnionych w podmiocie, innych niż osoby, o których mowa powyżej, lub członków ich najbliższej rodziny oraz
- (b) osób, które posiadają bliskie osobiste powiązania z członkiem zespołu wykonującego badanie.

O istnieniu zagrożenia czerpania korzyści własnych w związku z posiadaniem takich udziałów decydują następujące czynniki:

- struktura organizacyjna, operacyjna i struktura sprawozdawczości firmy oraz
- rodzaj powiązania pomiędzy daną osobą a członkiem zespołu wykonującego badanie.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- usunięcie z zespołu wykonującego badanie osoby posiadającej takie osobiste powiązania
- odsunięcie członka zespołu wykonującego badanie od podejmowania jakichkolwiek ważnych decyzji dotyczących zlecenia badania lub
- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy członka zespołu wykonującego badanie, który posiada takie osobiste powiązanie.

290.116 Jeżeli firma, partner, pracownik firmy lub członek jego najbliższej rodziny otrzymuje, np. w drodze dziedziczenia, w formie prezentu lub w wyniku fuzji, bezpośredni udział finansowy lub pośredni, istotny udział finansowy w jednostce będącej klientem badania, a jednocześnie regulacje zawarte w niniejszym rozdziale nie dopuszczają posiadania takiego udziału, wówczas:

- (a) Jeżeli udział został otrzymany przez firmę, firma zbywa udział niezwłocznie, zaś w przypadku pośredniego udziału finansowego zbywa taką odpowiednią jego część, aby pozostały udział przestał być istotny.
- (b) Jeżeli udział został otrzymany przez członka zespołu wykonującego badanie lub członka jego najbliższej rodziny – osoba, która otrzymała udział finansowy, zbywa go niezwłocznie lub zbywa taką odpowiednią część pośredniego udziału finansowego, aby pozostały udział przestał być istotny, lub
- (c) Jeżeli udział został otrzymany przez osobę niebędącą członkiem zespołu wykonującego badanie lub członka jej najbliższej rodziny – udział zbywa się możliwie jak najwcześniej, zaś w przypadku pośredniego udziału finansowego zbywa się taką odpowiednią jego część, aby pozostały udział przestał być istotny. Zbywając udział finansowy, ustala się, czy zachodzi potrzeba zastosowania jakichkolwiek zabezpieczeń.

Pożyczki i poręczenia

290.117 Zagrożenie dla niezależności może powstać w przypadku udzielenia członkowi zespołu wykonującego badanie, członkowi jego najbliższej rodziny lub firmie pożyczki lub poręczenia pożyczki przez bank lub podobną instytucję będącą klientem badania. W przypadku, gdy udzielenie pożyczki lub poręczenia nie następuje na podstawie zwykłych procedur, warunków i wymogów kredytowych, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest na tyle znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego członek zespołu wykonującego badanie, członek jego najbliższej rodziny ani firma nie mogą przyjąć takiej pożyczki lub poręczenia.

290.118 Jeżeli bank lub podobna instytucja będąca klientem badania udziela pożyczki firmie na podstawie zwykłych procedur, warunków i wymogów kredytowych i taka pożyczka jest istotna dla klienta badania lub firmy otrzymującej pożyczkę, zastosowanie zabezpieczeń może doprowadzić do zredukowania zagrożenia czerpania korzyści własnych do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia może być dokonanie przeglądu wykonanej pracy

przez zawodowego księgowego z należącej do sieci firmy, niezwiązanego z badaniem i niebędącego beneficjentem pożyczki.

- 290.119 Zagrożenie dla niezależności nie powstaje wówczas, gdy bank lub podobna instytucja będąca klientem badania udziela członkowi zespołu wykonującego badanie lub członkowi jego najbliższej rodziny pożyczki albo poręczenia pożyczki na podstawie zwykłych procedur, warunków i wymogów kredytowych. Przykładami tego rodzaju pożyczek są kredyty hipoteczne kredyty w rachunku bieżącym, kredyty samochodowe oraz limity na kartach kredytowych.
- 290.120 Jeżeli firma, członek zespołu wykonującego badanie lub członek jego najbliższej rodziny otrzymuje pożyczkę lub poręczenie pożyczki od klienta badania niebędącego bankiem lub podobną instytucją, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu, chyba że pożyczka lub poręczenie są nieistotne dla (a) odpowiednio firmy lub członka zespołu wykonującego badanie i członka jego najbliższej rodziny oraz (b) klienta.
- 290.121 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 poręczenie są nieistotne dla (a) odpowiednio firmy lub członka zespołu wykonującego badanie i członka jego najbliższej rodziny oraz (b) klienta.
- 290.122 Jeżeli firma, członek zespołu wykonującego badanie lub członek jego najbliższej rodziny ma depozyt lub posiada konto maklerskie w banku, domu maklerskim lub w podobnej instytucji będącej klientem badania, zagrożenie dla niezależności nie powstaje pod warunkiem, że depozyt lub konto są utrzymywane na zwykłych, komercyjnych warunkach.

Powiązania gospodarcze

290.123 Bliskie powiązania gospodarcze pomiędzy firmą, członkiem zespołu wykonującego badanie lub członkiem jego najbliższej rodziny a klientem badania lub jego kierownictwem wynikające ze współpracy gospodarczej lub wspólnego udziału finansowego mogą wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Powiązania te mogą być następujące:

- Posiadanie istotnego udziału finansowego we wspólnym przedsięwzięciu z klientem badania, jego właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa lub inną osobą wykonującą wyższe czynności zarządcze u klienta badania.
- Ustalenia dotyczące powiązań jednej lub kilku usług lub produktów firmy z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta badania, a następnie wprowadzenie takiego pakietu na rynek pod szyldem obydwu stron.
- Ustalenia odnoszące się do prowadzenia przez firmę dystrybucji lub marketingu produktów lub usług klienta badania lub prowadzenia przez klienta badania dystrybucji lub marketingu produktów lub usług firmy.

Powstałe wówczas zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenie nie może zredukować go do akceptowalnego poziomu, chyba że udział finansowy jest nieistotny, a powiązanie gospodarcze jest nieznaczące dla firmy i klienta badania lub jego kierownictwa. Jeżeli udział finansowy jest istotny lub powiązanie gospodarcze znaczące, nie tworzy się wówczas takiego powiązania gospodarczego, redukuje się je do nieznaczącego poziomu lub zrywa.

Posiadającego takie powiązania gospodarcze i udziały członka zespołu wykonującego badanie wyklucza się z zespołu, chyba że jego udział finansowy jest nieistotny, a powiązanie jest dla niego nieznaczące.

W przypadku, gdy między członkiem najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego badanie a klientem badania lub jego kierownictwem istnieje powiązanie gospodarcze, ocenia się znaczenie takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

290.124 Jeżeli w ramach powiązania gospodarczego udział w jednostce o zintegrowanej strukturze własności należy zarówno do firmy, członka zespołu wykonującego badanie lub członka jego

najbliższej rodziny, jak i do klienta badania, członków jego zarządu lub kierownictwa lub do jakiegokolwiek grupy złożonej z tych osób, zagrożenie dla niezależności nie powstaje, gdy:

- (a) powiązanie gospodarcze jest nieznaczące dla firmy, członka zespołu wykonującego badanie, członka jego najbliższej rodziny oraz dla klienta
- (b) udział finansowy jest nieistotny dla inwestora lub grupy inwestorów oraz
- (c) udział finansowy nie zapewnia inwestorowi lub grupie inwestorów możliwości sprawowania kontroli w jednostce o zintegrowanej strukturze własności.

290.125 Zakup produktów lub usług od klienta badania przez firmę, członka zespołu wykonującego badanie lub członka jego najbliższej rodziny nie wywołuje zasadniczo zagrożenia dla niezależności pod warunkiem, że transakcja jest dokonywana w normalnym toku działalności gospodarczej oraz na rynkowych warunkach. Transakcje te mogą jednak mieć taki charakter oraz znaczenie, że wywołują zagrożenie czerpania korzyści własnych. W związku z powyższym ocenia się znaczenie zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- wyeliminowanie lub zredukowanie znaczenia transakcji lub
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.

Powiązania rodzinne i osobiste

290.126 Rodzinne i osobiste powiązania między członkiem zespołu wykonującego badanie a członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla lub niektórymi pracownikami klienta badania (w zależności od pełnionej przez nich funkcji) mogą wywoływać zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. O istnieniu i znaczeniu zagrożeń decyduje szereg czynników, w tym odpowiedzialność danej osoby w zespole wykonującym badanie, rola członka jego rodziny lub innej osoby w jednostce będącej klientem badania oraz bliskość powiązania.

290.127 W przypadku, gdy członek najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego badanie jest:

- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta badania, lub
- (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię z badania,

lub zajmował takie stanowisko w okresie objętym zleceniem lub sprawozdaniem finansowym, zagrożenie dla niezależności może być zredukowane do akceptowalnego poziomu wyłącznie poprzez usunięcie takiej osoby z zespołu wykonującego badanie. Tego rodzaju powiązanie jest na tyle bliskie, że żadne inne zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu. W związku z tym, żadna osoba posiadająca takie powiązanie nie może być członkiem zespołu wykonującego badanie.

290.128 Zagrożenia dla niezależności powstają wówczas, gdy członek najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego badanie jest pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sytuację finansową klienta, finansowe wyniki działalności lub przepływy pieniężne. Znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- stanowiska zajmowanego przez członka najbliższej rodziny oraz
- roli pełnionej przez członka zespołu wykonującego badanie.

W związku z powyższym ocenia się znaczenie takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie lub

- wprowadzenie takiego podziału obowiązków w zespole wykonującym badanie, by ten członek zespołu wykonującego badanie nie zajmował się zagadnieniami, które leżą w zakresie obowiązków członka jego najbliższej rodziny.

290.129 Zagrożenia dla niezależności powstają wówczas, gdy członek bliskiej rodziny członka zespołu wykonującego badanie jest:

- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta badania, lub
- (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię z badania.

Znaczenie tych zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- rodzaju powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego badanie a członkiem jego bliskiej rodziny,
- stanowiska zajmowanego przez członka bliskiej rodziny oraz
- roli pełnionej przez członka zespołu wykonującego badanie.

W związku z powyższym ocenia się znaczenie takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie lub
- wprowadzenie takiego podziału obowiązków w zespole wykonującym badanie, by członek zespołu wykonującego badanie nie zajmował się zagadnieniami, które leżą w zakresie obowiązków członka jego bliskiej rodziny.

290.130. Zagrożenia dla niezależności powstają wówczas, gdy członek zespołu wykonującego badanie jest blisko powiązany z osobą, która wprawdzie nie jest członkiem jego bliskiej lub najbliższej rodziny, ale jest członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla, lub pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdania finansowego klienta, na temat którego firma wyrazi opinię z badania. Członek zespołu wykonującego badanie posiadający takie powiązanie przeprowadza konsultacje zgodnie z zasadami i procedurami obowiązującymi w firmie. Znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- rodzaju powiązania między taką osobą a członkiem zespołu wykonującego badanie.
- stanowiska zajmowanego przez tę osobę u klienta badania oraz
- roli pełnionej przez członka zespołu wykonującego badanie.

W związku z powyższym ocenia się znaczenie takich zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie lub
- wprowadzenie takiego podziału obowiązków w zespole wykonującym badanie, by dany członek zespołu wykonującego badanie nie zajmował się zagadnieniami, które leżą w zakresie obowiązków osoby blisko z nim powiązanej.

290.131 Zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogą być wywołane osobistymi lub rodzinnymi powiązaniami pomiędzy (a) partnerem lub pracownikiem firmy niebędącym członkiem zespołu wykonującego badanie a (b) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta badania, lub pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię z badania. Partnerzy i pracownicy firmy, którzy wiedzą o istnieniu takich powiązań, przeprowadzają konsultacje zgodnie z zasadami i procedurami obowiązującymi w firmie. Istnienie i znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- rodzaj powiązania pomiędzy partnerem lub pracownikiem firmy a członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla, lub pracownikiem klienta

- wzajemne stosunki partnera lub pracownika firmy z zespołem wykonującym badanie
- stanowisko zajmowane w firmie przez partnera lub pracownika oraz
- stanowisko zajmowane przez daną osobę u klienta.

W związku z powyższym ocenia się znaczenie takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- wprowadzenie podziału obowiązków partnera lub pracownika w celu zredukowania potencjalnego wpływu na zlecenie badania lub
- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu odpowiednich czynności przeprowadzonych w związku z badaniem.

Zatrudnienie u klienta badania

290.132 Zagrożenia nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogą powstać, gdy członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta badania, lub pracownik zatrudniony na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię badania, pełnił funkcję członka zespołu wykonującego badanie lub funkcję partnera firmy.

290.133 Jeżeli były członek zespołu wykonującego badanie lub partner firmy objął takie stanowisko u klienta badania, zaś pomiędzy firmą a daną osobą pozostają znaczące powiązania, zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego naruszenie niezależności zachodzi, gdy były członek zespołu wykonującego badanie lub partner zostaje zatrudniony u klienta badania jako członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla, lub pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię z badania, chyba że:

- (a) danej osobie nie przysługują świadczenia lub płatności ze strony firmy, chyba że są one dokonywane według stałych ustalonych wcześniej warunków, a kwota zobowiązania wobec tej osoby nie jest istotna dla firmy oraz
- (b) dana osoba nie uczestniczy ani też nie sprawia wrażenia uczestniczenia w działalności firmy lub jej czynnościach zawodowych.

290.134 Jeżeli były członek zespołu wykonującego badanie lub partner firmy objął takie stanowisko u klienta badania, zaś pomiędzy firmą a daną osobą nie pozostają znaczące powiązania, istnienie i znaczenie zagrożeń nadmiernej zażyłości lub zastraszenia będzie zależało od następujących czynników:

- stanowiska, jakie dana osoba objęła u klienta
- roli danej osoby w zespole wykonującym badanie
- okresu, jaki upłynął od czasu, gdy dana osoba przestała pełnić funkcję członka zespołu wykonującego badanie lub partnera firmy, oraz
- stanowiska, jakie dana osoba zajmowała uprzednio w zespole wykonującym badanie lub w firmie, np. czy dana osoba była odpowiedzialna za utrzymywanie stałych kontaktów z kierownictwem klienta lub osobami sprawującymi nadzór.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia takich zagrożeń i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- modyfikacja planu badania
- przydzielenie do zespołu wykonującego badanie osób mających doświadczenie porównywalne z doświadczeniem danej osoby zatrudnionej u klienta lub
- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy wykonanej przez byłego członka zespołu wykonującego badanie.

- 290.135 W przypadku, gdy były partner firmy zajął takie stanowisko w jednostce, po czym ta jednostka stała się klientem badania tej firmy, dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia dla niezależności i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.
- 290.136 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje w przypadku, gdy członek zespołu wykonującego badanie uczestniczy w realizacji zlecenia badania, wiedząc, że w przyszłości zostanie lub może zostać zatrudniony u klienta. W takim przypadku zasady i procedury obowiązujące w firmie powinny nakładać na członka zespołu wykonującego badanie obowiązek informowania firmy o rozpoczęciu negocjacji z klientem w sprawie pracy. Po otrzymaniu takiej informacji ocenia się znaczenie zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie
 - przegląd znaczących osądów dokonanych w ramach badania przez daną osobę.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

- 290.137 Zagrożenia nadmiernej zażyłości lub zastraszenia powstają wówczas, gdy kluczowy partner badania zostaje zatrudniony u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego jako:
- (a) członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla tej jednostki lub
 - (b) pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię z badania.
- Naruszenie niezależności nie zachodzi pod warunkiem, że po tym, gdy partner przestał być kluczowym partnerem badania, jednostka zainteresowania publicznego wydała zbadane sprawozdanie finansowe sporządzone za okres nie krótszy niż 12 miesięcy, a partner nie był członkiem zespołu wykonującego badanie tego sprawozdania finansowego.
- 290.138 Zagrożenie zastraszenia powstaje wówczas, gdy osoba pełniąca uprzednio funkcję starszego lub zarządzającego partnera firmy (dyrektora generalnego lub równoważną funkcję) zostaje zatrudniona u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego jako:
- (a) pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdania finansowego tej jednostki lub
 - (b) członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla tej jednostki.
- Naruszenie niezależności nie zachodzi, jeżeli od czasu, gdy osoba pełniła w firmie funkcję starszego lub zarządzającego partnera firmy (dyrektora generalnego lub równoważną funkcję) upłynęło 12 miesięcy.
- 290.139 Naruszenie niezależności nie zachodzi, gdy w wyniku połączenia jednostek były kluczowy partner badania albo były starszy lub zarządzający partner firmy zajmuje stanowisko opisane w paragrafach 290.137 oraz 290.138, i dodatkowo są spełnione następujące warunki:
- (a) objęcie stanowiska nie nastąpiło z myślą o połączeniu jednostek
 - (b) wszelkie świadczenia i płatności firmy na rzecz byłego partnera zostały w pełni rozliczone, o ile dokonano ich według stałych, wcześniej ustalonych warunków, a jakakolwiek kwota zobowiązania wobec partnera nie jest istotna dla firmy
 - (c) były partner nie uczestniczy ani też nie sprawia wrażenia uczestniczenia w działalności firmy lub jej czynnościach zawodowych oraz
 - (d) stanowisko zajmowane przez byłego partnera u klienta badania zostało przedyskutowane z osobami sprawującymi nadzór.

Tymczasowe oddelegowanie personelu

290.140 Oddelegowanie personelu do klienta badania przez firmę może wywołać zagrożenie autokontroli. Pomoc tego rodzaju może zostać udzielona jedynie na krótki okres, zaś personel firmy nie bierze udziału w:

- (a) świadczeniu usług nieatestacyjnych niedozwolonych w myśl zapisów niniejszego rozdziału lub
- (b) pełnieniu funkcji zarządczych.

We wszystkich okolicznościach klient badania ponosi odpowiedzialność za kierowanie i nadzór nad czynnościami oddelegowanego do niego personelu.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- przeprowadzenie dodatkowego przeglądu pracy wykonanej przez oddelegowany personel
- niepowierzenie oddelegowanemu personelowi odpowiedzialności za badanie jakiegokolwiek funkcji lub czynności, którą personel wykonywał w czasie, gdy był tymczasowo oddelegowany do klienta badania, lub
- niewłączanie oddelegowanego personelu firmy do zespołu wykonującego badanie.

Upřednie zatrudnienie u klienta badania

290.141 Zagrożenia czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości mogą powstać wówczas, gdy członek zespołu wykonującego badanie pełnił upřednio funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla, lub był pracownikiem klienta badania. Dzieje się tak np. wtedy, gdy członek zespołu wykonującego badanie dokonuje oceny elementów sprawozdania finansowego, w odniesieniu do których tworzył dokumentację księgową w czasie, gdy był zatrudniony u klienta badania.

290.142 Jeżeli w okresie objętym sprawozdaniem z badania członek zespołu wykonującego badanie pełnił funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta badania, lub był zatrudniony jako pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub przygotowanie sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię badania, powstałe wówczas zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego takich osób nie włącza się w skład zespołu wykonującego badanie.

290.143 Zagrożenia czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości mogą powstać wówczas, gdy przed okresem objętym sprawozdaniem z badania członek zespołu wykonującego badanie pełnił funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta badania, lub był zatrudniony jako pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub przygotowanie sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię z badania. Takie zagrożenia powstają na przykład, jeżeli w okresie zatrudnienia u klienta dana osoba podjęła decyzję lub wykonała pracę, która będzie objęta oceną w bieżącym okresie w ramach bieżącego zlecenia badania. Istnienie i znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- stanowiska, które dana osoba zajmowała u klienta
- okresu, jaki upłynął od czasu, gdy osoba ta przestała pracować dla klienta
- roli pełnionej przez członka zespołu wykonującego badanie.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia takich zagrożeń i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia jest przeprowadzenie przeglądu pracy wykonanej przez daną osobę w ramach zlecenia badania.

Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta badania

- 290.144 Jeżeli partner lub pracownik firmy pełni funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta badania, powstałe zagrożenia autokontroli i czerpania korzyści własnych są tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą ich zredukować do akceptowalnego poziomu. W związku z tym żaden partner ani pracownik firmy nie może pełnić funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta badania.
- 290.145 Do stanowiska sekretarza spółki przypisane są różne kompetencje w różnych systemach prawnych. Ich zakres może rozciągać się od takich obowiązków administracyjnych, jak zarządzanie personelem i prowadzenie dokumentacji i rejestrów spółki po zapewnienie przestrzegania przez spółkę przepisów lub doradzanie w kwestiach dotyczących ładu korporacyjnego. Zasadniczo uznaje się, że stanowisko to wskazuje na bliskie powiązanie z jednostką.
- 290.146 Jeżeli partner lub pracownik firmy pełni funkcję sekretarza spółki u klienta badania, zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta są zazwyczaj tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą ich zredukować do akceptowalnego poziomu. Niezależnie od zapisów paragrafu 290.144, jeżeli na taką praktykę wyraźnie zezwala prawo krajowe, zasady wykonywania zawodu i praktyka zawodowa oraz pod warunkiem, że kierownictwo klienta podejmuje wszystkie istotne decyzje – wówczas obowiązki i funkcje sekretarza powinny ograniczać się do rutynowych obowiązków administracyjnych, takich jak sporządzanie protokołów lub prowadzenie wymaganej ustawowo dokumentacji. W takich okolicznościach dokonuje się oceny znaczenia tych zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.
- 290.147 Rutynowe czynności administracyjne wspomagające funkcję sekretariatu spółki lub doradzanie w zakresie takich zagadnień nie jest zasadniczo postrzegane jako zagrożenie dla niezależności, pod warunkiem że kierownictwo klienta podejmuje wszystkie istotne decyzje.

Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów)

Zasady ogólne

290.148 Długotrwałe angażowanie tego samego personelu wyższego szczebla do przeprowadzania zlecenia badania wywołuje zagrożenia nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. Znaczenie tych zagrożeń będzie zależeć od następujących czynników:

- długości okresu, w którym dana osoba była członkiem zespołu wykonującego badanie
- roli pełnionej przez członka zespołu wykonującego badanie
- struktury firmy
- rodzaju zlecenia badania
- czy nastąpiły zmiany kierownictwa klienta oraz
- czy miały miejsce zmiany rodzaju lub złożoności księgowości i sprawozdawczości klienta badania.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- wyłączenie w drodze rotacji personelu wyższego szczebla z zespołu wykonującego badanie
- dokonanie przez dodatkowego zawodowego księgowego, który nie był członkiem zespołu wykonującego badanie, przeglądu prac wykonanych przez personel wyższego szczebla lub
- regularna wewnętrzna lub zewnętrzna niezależna kontrola jakości wykonania zlecenia.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.149 W przypadku badania sprawozdania finansowego jednostki zainteresowania publicznego kluczowy partner badania nie może występować w takiej roli przez okres dłuższy niż siedem lat. Przez dwa kolejne lata po upływie tego okresu taka osoba nie może być członkiem zespołu wykonującego badanie lub kluczowym partnerem badania u tego klienta. W tym czasie taka osoba nie może uczestniczyć w badaniu sprawozdania finansowego tej jednostki, przeprowadzać kontroli jakości wykonania zlecenia badania, udzielać konsultacji zespołowi wykonującemu badanie lub klientowi badania w sprawie zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń albo w jakikolwiek inny sposób wpływać bezpośrednio na wynik zlecenia badania.

290.150 Niezależnie od zapisów paragrafu 290.149 kluczowi partnerzy badania, w przypadku których zachowanie ciągłości wykonywania czynności jest szczególnie ważne z punktu widzenia jakości przeprowadzanego badania, w rzadkich sytuacjach wywołanych nieprzewidzianymi okolicznościami, na które firma nie ma wpływu, mogą otrzymać zgodę na pracę w zespole wykonującym badanie przez kolejny rok pod warunkiem, że zagrożenie dla niezależności może zostać wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń. Na przykład, kluczowy partner badania może kontynuować pracę w zespole wykonującym badanie najwyżej przez jeden kolejny rok w przypadku, gdy z powodu nieprzewidzianych zdarzeń nie było możliwe przeprowadzenie wymaganej rotacji ze względu na poważną chorobę kolejnego partnera odpowiedzialnego za zlecenie.

290.151 Długotrwała współpraca innych partnerów z klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego wywołuje zagrożenia nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. Znaczenie tych zagrożeń będzie zależeć od następujących czynników:

- okresu współpracy takiego partnera z klientem badania
- roli, jeśli była pełniona, danej osoby w zespole wykonującym badanie oraz
- rodzaju, częstotliwości i zakresu interakcji danej osoby z kierownictwem klienta lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- wyłączenie w drodze rotacji partnera z zespołu wykonującego badanie lub zakończenie współpracy partnera z klientem badania w inny sposób lub
- regularną wewnętrzną lub zewnętrzną niezależną kontrolą jakości wykonania zlecenia.

290.152 Jeżeli klient badania staje się jednostką zainteresowania publicznego, przy ustalaniu rozłożenia w czasie rotacji uwzględnia się dotychczasowy okres pełnienia przez daną osobę funkcji kluczowego partnera badania na rzecz klienta badania, tj. okres, zanim klient stał się jednostką zainteresowania publicznego. Jeżeli w momencie, w którym klient badania staje się jednostką zainteresowania publicznego, dotychczasowy okres pełnienia przez daną osobę funkcji kluczowego partnera badania na rzecz klienta wynosi pięć lat lub mniej, możliwy okres dalszego pełnienia tej funkcji na rzecz tego klienta do momentu wyłączenia danej osoby ze zlecenia drogą rotacji wynosi siedem lat, pomniejszone o liczbę lat już przepracowanych. Jeżeli w momencie, w którym klient badania staje się jednostką zainteresowania publicznego, okres pełnienia przez daną osobę funkcji kluczowego partnera badania wynosi sześć lat lub więcej, możliwy okres dalszego pełnienia tej funkcji na rzecz klienta do momentu wyłączenia danej osoby ze zlecenia drogą rotacji nie może przekroczyć dwóch lat.

290.153 Jeżeli w podmiocie zatrudnionych jest zaledwie kilka osób posiadających wiedzę i doświadczenie umożliwiające pełnienie funkcji kluczowego partnera badania jednostki zainteresowania publicznego, zastosowanie zabezpieczenia w postaci rotacji kluczowych partnerów badania może być niemożliwe. Jeżeli niezależny organ regulujący w danym systemie prawnym dopuszcza w takich okolicznościach wyjątek od wymogu rotacji partnera, taka osoba może w myśl tej regulacji pełnić funkcję kluczowego partnera badania przez kolejnych siedem lat, pod warunkiem że niezależny organ regulujący określił zastosowanie alternatywnych zabezpieczeń, np. przeprowadzanie regularnej niezależnej kontroli zewnętrznej.

Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania

- 290.154 Firmy tradycyjnie świadczą na rzecz klientów badania szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie z posiadanymi umiejętnościami i wiedzą specjalistyczną. 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.
- 290.155 Nowe kierunki rozwoju w biznesie, rozwój rynków finansowych oraz szybkie zmiany w dziedzinie informatyki uniemożliwiają sporządzenie pełnego wykazu wszystkich usług nieatestacyjnych, jakie mogą być świadczone na rzecz klienta badania. W przypadku usług nieatestacyjnych, które nie zostały opisane w niniejszym rozdziale, przy ocenie konkretnych okoliczności mają zastosowanie założenia koncepcyjne.
- 290.156 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 jest świadczona.
- 290.157 Firma może świadczyć usługi nieatestacyjne, które zgodnie z zapisami niniejszego rozdziału są w innych warunkach zabronione, jeżeli ograniczają się do poniższych jednostek powiązanych z klientem badania:
- (a) jednostki niebędącej klientem badania i sprawującej pośrednią lub bezpośrednią kontrolę nad klientem badania
 - (b) jednostki niebędącej klientem badania i posiadającej bezpośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem, jeżeli jej wpływ na klienta jest znaczący, a posiadany udział finansowy jest dla niej istotny, lub
 - (c) jednostki niebędącej klientem badania, pozostającej pod wspólną kontrolą z klientem badania
- 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.
- 290.158 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 niniejszego rozdziału dotyczącymi klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego
 - (b) świadczenie usług, na które nie zezwalają regulacje zawarte w niniejszym rozdziale w odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, zostaje przerwane przed tym lub możliwie najwcześniej po tym, jak klient staje się jednostką zainteresowania publicznego, oraz
 - (c) w miarę konieczności firma stosuje zabezpieczenia w celu wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu zagrożeń wynikających ze świadczenia tych usług.

Obowiązki zarządcze

- 290.159 Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie i prowadzenie spraw oraz kierowanie działaniami jednostki, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania (nabywania i zatrudniania), wykorzystywania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych.

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

- 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 te działania odpowiedzialności
- autoryzację transakcji
- kontrolowanie rachunków bankowych lub inwestycji albo 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 sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej
- przyjęcie odpowiedzialności za opracowanie, wdrożenie, monitorowanie i sprawowanie kontroli wewnętrznej.

290.161 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. Z zastrzeżeniem paragrafu 290.162, udzielanie porad i rekomendacji służących jako wsparcie kierownictwa jednostki w pełnieniu przez nie obowiązków nie jest równoważne z przyjęciem obowiązków zarządczych.

290.162 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 m.in., 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 wiedzę specjalistyczną potrzebną do wykonania lub ponownego wykonania usług,
- sprawuje nadzór nad usługami i ocenia zgodność wyników wykonanych usług z celami klienta; oraz
- przyjmuje odpowiedzialność za ewentualne działania, które mogą zostać podjęte na skutek tych usług.

Usługi administracyjne

290.163 Usługi administracyjne obejmują wsparcie klientów w zakresie rutynowych i mechanicznych zadań w zwykłym toku działań. Takie usługi wymagają niewielkiego osądu lub wcale go nie wymagają i mają charakter biurowy. Przykłady usług administracyjnych obejmują edycję tekstów, sporządzanie dokumentów administracyjnych i wymaganych prawem bądź statutem/umową jednostki do zatwierdzenia przez klienta, składanie takich dokumentów zgodnie z instrukcjami klienta, monitorowanie ustawowych terminów składania dokumentów oraz informowanie klienta badania o tych terminach. Świadczenie takich usług co do zasady nie stwarza zagrożenia dla niezależności. Należy jednak ocenić każde powstałe zagrożenie oraz, jeśli jest to niezbędne, zastosować zabezpieczenia w celu wyeliminowania tego zagrożenia lub zredukowania go do akceptowalnego poziomu.

Sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdania finansowego

Zasady ogólne

290.164 Kierownictwo jednostki jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Obowiązki te obejmują:

- określanie zasad (polityki) rachunkowości oraz podejścia księgowego w ramach tych zasad
- sporządzanie lub zmianę dokumentów źródłowych albo tworzenie danych – w formie elektronicznej lub innej – potwierdzających dokonanie transakcji (np. zamówienia zakupu, ewidencja czasu pracy na potrzeby ustalenia wynagrodzeń, zamówienia od klientów)
- tworzenie lub zmianę zapisów w księgach lub ustalanie bądź zatwierdzanie klasyfikacji transakcji do odpowiednich kont.

290.165 Świadczenie na rzecz klienta badania usług księgowych lub prowadzenie ksiąg, np. tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdania finansowego wywołuje zagrożenie autokontroli, jeżeli firma przeprowadza następnie badanie tego sprawozdania finansowego.

290.166 Proces badania sprawozdania finansowego wymaga jednak dialogu pomiędzy firmą a kierownictwem klienta badania, który może dotyczyć:

- zastosowania standardów lub zasad rachunkowości oraz wymogów dotyczących ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym,
- odpowiedniości kontroli finansowej i rachunkowej oraz metod przyjętych do ustalenia wartości aktywów i zobowiązań lub
- proponowania zapisów korygujących w księgach.

Te czynności uważa się za zwykły element procesu badania sprawozdania finansowego i zazwyczaj nie stanowią one zagrożenia dla niezależności, jeżeli klient jest odpowiedzialny za podejmowanie decyzji dotyczących sporządzania dokumentacji księgowej i sprawozdania finansowego.

290.167 Analogicznie, klient może zwrócić się do firmy z prośbą o techniczną pomoc w takich kwestiach, jak rozwiązywanie problemów dotyczących uzgadniania kont lub analizowania i gromadzenia informacji na potrzeby sprawozdawczości ustawowej. Dodatkowo klient może poprosić o techniczną poradę z zakresu rachunkowości, dotyczącą przekształcenia sprawozdania finansowego sporządzonego według dotychczasowych założeń sprawozdawczości finansowej na sprawozdanie finansowe sporządzone według innych założeń (np. po to, aby zachować zgodność z zasadami rachunkowości grupy kapitałowej lub przejść na inny system sprawozdawczości finansowej, taki jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej). Zazwyczaj takie usługi nie stanowią zagrożenia dla niezależności, pod warunkiem że firma nie przyjmuje obowiązków zarządczych na rzecz klienta.

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

290.168 Firma może świadczyć na rzecz klienta badania niebędącego jednostką zainteresowania publicznego usługi z zakresu sporządzania dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego, o ile te usługi mają charakter rutynowy lub mechaniczny, a wszelkie powstałe zagrożenia autokontroli są zredukowane do akceptowalnego poziomu. Usługi, które mają charakter rutynowy lub mechaniczny, wymagają niewiele lub wcale nie wymagają zawodowego osądu od zawodowego księgowego. Przykłady takich usług to:

- sporządzanie obliczeń lub raportów na potrzeby wynagrodzeń na podstawie danych utworzonych przez klienta i przekazanie ich do zatwierdzenia i wypłaty przez klienta
- księgowanie powtarzających się transakcji, których kwoty są łatwe do ustalenia na podstawie dokumentów źródłowych lub tworzonych danych, jak np. rachunki za media, gdy klient ustalił i zatwierdził odpowiednią klasyfikację kont
- księgowanie transakcji, dla której klient ustalił kwotę do zaksięgowania, nawet jeśli zawiera ona znaczny stopień subiektywizmu
- obliczanie amortyzacji aktywów trwałych, jeżeli klient ustala politykę rachunkowości i szacuje okres użytkowania i wartości końcowe
- wprowadzanie zatwierdzonych przez klienta zapisów do zestawienia obrotów i sald
- Sporządzanie sprawozdania finansowego na podstawie informacji zawartych w zestawieniu obrotów i sald zatwierdzonym przez klienta oraz sporządzanie powiązanej informacji dodatkowej na podstawie dokumentacji zatwierdzonej przez klienta.

We wszystkich przypadkach dokonuje się oceny takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zaangażowanie do świadczenia takich usług osoby niebędącej członkiem zespołu wykonującego badanie lub
- jeżeli takie usługi są świadczone przez członka zespołu wykonującego badanie, dokonanie przeglądu wykonanej usługi przez partnera lub pracownika wyższego szczebla, posiadającego odpowiednią wiedzę specjalistyczną i niebędącego członkiem zespołu wykonującego badanie.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

- 290.169 Firma nie może świadczyć na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego usług księgowych lub prowadzenia ksiąg, obejmujących usługi związane ze sporządzaniem list płac lub sporządzaniem sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię z badania, ani też przygotowywać informacji finansowych stanowiących podstawę sprawozdania finansowego.
- 290.170 Niezależnie od zapisów paragrafu 290.169 firma może świadczyć usługi księgowe lub prowadzenia ksiąg o charakterze rutynowym i mechanicznym, obejmujące usługi związane ze sporządzaniem list płac i sprawozdania finansowego lub innych informacji finansowych na rzecz oddziałów bądź jednostek powiązanych z klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że świadczący te usługi personel nie wchodzi w skład zespołu wykonującego badanie oraz:
- (a) oddziały lub jednostki powiązane, na których rzecz świadczy się te usługi, są łącznie nieistotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię z badania, lub
 - (b) usługi dotyczą kwestii, które są łącznie nieistotne dla sprawozdania finansowego oddziału lub jednostki powiązanej.

Usługi związane z wyceną

Zasady ogólne

- 290.171 Wycena polega na przyjmowaniu pewnych założeń dotyczących przyszłych zdarzeń, zastosowaniu odpowiednich metod i technik oraz połączeniu obu czynności w celu obliczenia określonej wartości lub zakresu wartości dotyczących składnika aktywów, zobowiązań lub całej firmy.
- 290.172 Świadczenie usług związanych z wyceną klientowi badania może wywołać zagrożenie autokontroli. Istnienie i znaczenie takiego zagrożenia będzie zależało od następujących czynników:
- czy wycena będzie miała istotny wpływ na sprawozdanie finansowe
 - stopień zaangażowania klienta w ustalenie i zatwierdzenie metod wyceny oraz innych znaczących spraw związanych z osądem
 - dostępność ustalonych metod i zawodowych wytycznych
 - stopień subiektywizmu związany z przygotowaniem wyceny opartej o standardy lub uznane metody
 - wiarygodność i zakres wykorzystywanych danych
 - stopień zależności od przyszłych zdarzeń tkwiący nieodłącznie w naturze wycenianych wartości, mogący powodować ich znaczną zmienność
 - zakres i przejrzystość informacji ujawnianych w sprawozdaniu finansowym.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- dokonanie przez specjalistę, który nie uczestniczył w świadczeniu usług związanych z wyceną, przeglądu badania lub dokonanej wyceny, lub
- podjęcie kroków zapewniających, iż personel świadczący tego rodzaju usługi nie uczestniczy w realizacji zlecenia badania.

290.173 Niektóre wyceny nie wiążą się ze znaczącym poziomem subiektywizmu. Może mieć to miejsce wówczas, gdy przyjęte założenia są określone przez prawo lub regulacje, lub są powszechnie akceptowane oraz wtedy, gdy wybrane techniki i metody opierają się na ogólnie przyjętych standardach lub są określone przez prawo bądź regulacje. W takich okolicznościach rezultaty wyceny dokonanej przez dwie lub więcej stron zazwyczaj nie różnią się znacząco.

290.174 Jeżeli do firmy zwrócono się o przeprowadzenie wyceny na potrzeby sprawozdawczości podatkowej klienta lub planowania podatkowego, a wyniki takiej wyceny nie wpływają bezpośrednio na sprawozdanie finansowe, zastosowanie mają zapisy paragrafu 290.186.

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

290.175 W przypadku klienta badania niebędącego jednostką zainteresowania publicznego – jeżeli wycena ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię z badania, i wiąże się ze znaczącym poziomem subiektywizmu – to żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożenia autokontroli do akceptowalnego poziomu. Wskutek tego firma nie może świadczyć na rzecz klienta badania takiej usługi związanej z wyceną.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.176 Firma nie może świadczyć na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego usług związanych z wyceną, jeżeli takie wyceny, pojedynczo lub łącznie, miałyby znaczący wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię z badania.

Usługi podatkowe

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

- sporządzanie zeznań podatkowych
- obliczanie stawek podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych
- planowanie podatkowe i inne usługi doradcze z zakresu podatków
- pomoc w rozstrzygnięciu sporów podatkowych.

Chociaż usługi podatkowe świadczone przez firmę na rzecz klienta badania zostały wymienione w osobnych punktach, w praktyce są często ze sobą powiązane.

290.178 Świadczenie pewnych usług podatkowych wywołuje zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta. O istnieniu i znaczeniu zagrożeń będą decydować następujące czynniki:

- system stosowany przez organy podatkowe do oceny i wymiaru podatku objętego usługą oraz rola firmy w tym procesie
- złożoność danego systemu podatkowego oraz poziom osądu, jakiego wymaga zastosowanie tego systemu
- szczególne cechy danego zlecenia oraz
- poziom znajomości zagadnień podatkowych przez pracowników klienta.

Sporządzanie zeznania podatkowego

290.179 Usługi z zakresu sporządzania zeznań podatkowych obejmują wsparcie udzielane klientom w wypełnianiu ich obowiązków dotyczących sprawozdawczości podatkowej poprzez sporządzanie wersji wstępnej i końcowej informacji, w tym informacji dotyczącej kwoty zobowiązania podatkowego (zwykle na standardowych formularzach), którą należy przekazać do właściwego organu podatkowego. Takie usługi obejmują również doradztwo z zakresu obowiązku objęcia zeznaniem podatkowym przeszłych transakcji oraz udzielanie odpowiedzi organom podatkowym na zapytania o dodatkowe informacje lub analizy (w tym udzielanie wyjaśnień i uzasadnień co do przyjętego podejścia technicznego). Usługi z obszaru sporządzania zeznań podatkowych opierają się zwykle na informacjach historycznych i obejmują głównie analizę oraz prezentację takich informacji zgodnie z obowiązującymi przepisami prawa podatkowego, z uwzględnieniem precedensów i przyjętej praktyki. Ponadto, zeznania podatkowe podlegają wszelkim procesom przeglądu lub zatwierdzenia, jakie organ podatkowy uzna za stosowne. Wobec powyższego świadczenie takich usług zwykle nie wywołuje zagrożenia dla niezależności, o ile kierownictwo jednostki przyjmuje odpowiedzialność za te zeznania, w tym za wszystkie znaczące osądy.

Obliczenie podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

290.180 Zagrożenie autokontroli powstaje w przypadku dokonywania dla klienta badania obliczeń zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego i odroczonego podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych, które następnie zostaną objęte przez firmę badaniem. Znaczenie tego zagrożenia będzie zależeć od:

- (a) złożoności stosownych przepisów prawa podatkowego i regulacji oraz stopnia osądu, jakiego wymaga ich zastosowanie,
- (b) poziomu znajomości zagadnień podatkowych przez personel klienta oraz
- (c) istotności kwot podatku dla sprawozdania finansowego.

W miarę potrzeby stosuje się odpowiednie zabezpieczenia w celu wyeliminowania takiego zagrożenia lub zredukowania go do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zaangażowanie do wykonania usługi specjalistów niebędących członkami zespołu wykonującego badanie
- jeżeli usługa jest świadczona przez członka zespołu wykonującego badanie, zaangażowanie do przeprowadzenia weryfikacji dokonanych obliczeń podatkowych, partnera lub pracownika wyższego szczebla spoza tego zespołu, posiadającego odpowiednią wiedzę specjalistyczną lub
- zasięgnięcie porady na temat usługi od zewnętrznego specjalisty podatkowego.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.181 Firma nie dokonuje dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego obliczeń zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego i odroczonego podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych istotnych dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię z badania.

Planowanie podatkowe i inne usługi w zakresie doradztwa podatkowego

290.182 Planowanie podatkowe lub inne usługi w zakresie doradztwa podatkowego obejmują szeroką gamę usług, takich jak doradzanie klientowi w kwestii efektywnego podatkowo sposobu prowadzenia działalności lub udzielanie porad odnośnie do stosowania nowego prawa podatkowego lub regulacji podatkowych.

290.183 Zagrożenie autokontroli może powstać wówczas, gdy porada wpłynie na informacje ujawniane w sprawozdaniu finansowym. Istnienie i znaczenie takiego zagrożenia będzie zależało od następujących czynników:

- stopnia subiektywizmu związanego z ustaleniem właściwego wykorzystania porady podatkowej w sprawozdaniu finansowym
- zakresu, w jakim wynik porady podatkowej znacząco wpłynie na sprawozdanie finansowe
- czy efektywność porady podatkowej zależy od podejścia księgowego lub sposobu prezentacji w sprawozdaniu finansowym, i czy nie budzi wątpliwości adekwatność tego podejścia księgowego lub sposobu prezentacji w sprawozdaniu finansowym zgodnie z założeniami sprawozdawczości finansowej
- poziomu znajomości zagadnień podatkowych przez pracowników klienta
- stopnia, w jakim udzielona porada podatkowa znajduje uzasadnienie w prawie podatkowym lub regulacji, innym precedensie lub przyjętej praktyce oraz
- czy sposób podejścia podatkowego wynika z własnych ustaleń lub czy został w inny sposób usankcjonowany przez organ podatkowy przed sporządzeniem sprawozdań finansowych.

Na przykład, ogólnie zagrożenie dla niezależności nie powstaje w przypadku usług z zakresu planowania podatkowego i innych usług doradztwa podatkowego, o ile udzielona porada jest

wyraźnie usankcjonowana przez organ podatkowy lub inny precedens, przyjętą praktykę lub oparta jest na mającym nadrzędne znaczenie prawie podatkowym.

290.184 W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zaangażowanie do wykonania tej usługi specjalistów niebędących członkami zespołu wykonującego badanie
- udzielenie przez specjalistę podatkowego, który nie świadczył usługi podatkowej, zespołowi wykonującemu badanie porady z zakresu takiej usługi oraz zweryfikowanie przez niego podejścia przyjętego na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego
- uzyskanie porady zewnętrznego specjalisty podatkowego na temat tej usługi lub
- uzyskanie od organów podatkowych wstępnej akceptacji lub porady.

290.185 Jeżeli efektywność porady podatkowej zależy od szczególnego podejścia księgowego lub sposobu prezentacji w sprawozdaniu finansowym oraz:

- (a) zespół wykonujący badanie ma uzasadnione wątpliwości co do odpowiedniości danego podejścia księgowego lub prezentacji w sprawozdaniu finansowym w świetle odpowiednich założeń sprawozdawczości finansowej oraz
- (b) wyniki lub konsekwencje udzielonej porady podatkowej będą miały istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię z badania,

wówczas zagrożenie autokontroli jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Firma nie może zatem udzielać takich porad podatkowych klientowi badania.

290.186 Firma, świadcząc usługi podatkowe na rzecz klienta badania, może zostać poproszona o dokonanie wyceny na potrzeby sprawozdawczości podatkowej klienta lub planowania podatkowego. Jeżeli wynik wyceny wpływa bezpośrednio na sprawozdanie finansowe, mają zastosowanie paragrafy 290.171–290.176 dotyczące usług wyceny. Jeżeli wyceny dokonuje się wyłącznie na potrzeby związane z podatkami, zaś jej wynik nie wpływa bezpośrednio na sprawozdanie finansowe (tj. na sprawozdanie finansowe mają wpływ wyłącznie zapisy księgowe dotyczące podatków), zwykle nie powstają zagrożenia dla niezależności, o ile wpływ na sprawozdanie finansowe jest nieistotny lub wycena podlega zewnętrznej weryfikacji przez organ podatkowy albo podobny organ regulujący. W przypadku, gdy wycena nie podlega takiej zewnętrznej kontroli i ma istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, istnienie i znaczenie powstałych zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- zakresu, w jakim metodologia wyceny znajduje uzasadnienie w prawie podatkowym lub regulacji, innym precedensie lub przyjętej praktyce oraz stopnia subiektywizmu związanego z przygotowaniem wyceny
- wiarygodności i zakresu wykorzystywanych danych.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zaangażowanie do wykonania tej usługi specjalistów niebędących członkami zespołu wykonującego badanie
- dokonanie przez specjalistę przeglądu badania lub wyników usługi podatkowej lub
- uzyskanie wstępnej akceptacji lub porady od organów podatkowych.

Pomoc w rozstrzygnięciu sporów podatkowych

290.187 Zagrożenie autokontroli lub promowania interesów klienta może powstać wówczas, gdy firma reprezentuje klienta w rozstrzygnięciu sporu podatkowego po tym, jak organ podatkowy poinformował klienta o odrzuceniu jego argumentacji w konkretnej sprawie, a jednocześnie organ podatkowy lub klient kieruje tę sprawę do rozstrzygnięcia na drodze formalnego

postępowania sądowego, np. przed trybunałem lub sądem. Istnienie i znaczenie takiego zagrożenia będzie zależało od następujących czynników:

- czy firma udzieliła porady będącej przedmiotem sporu.
- stopnia, w jakim wynik sporu będzie miał istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyraziła opinię z badania
- zakresu, w jakim dana kwestia znajduje uzasadnienie w prawie podatkowym, regulacji, innym precedensie lub przyjętej praktyce
- czy postępowanie ma charakter jawny oraz
- roli kierownictwa w rozwiązywaniu sporu.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zaangażowanie do wykonania usługi specjalistów niebędących członkami zespołu wykonującego badanie
- udzielenie przez specjalistę podatkowego, który nie świadczył usługi podatkowej, zespołowi wykonującemu badanie porady z zakresu usług oraz zweryfikowanie przez niego podejścia przyjętego na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego lub
- uzyskanie porady na temat usługi od zewnętrznego specjalisty podatkowego.

290.188 W przypadku, gdy usługi podatkowe obejmują występowanie w charakterze adwokata klienta badania przed publicznym trybunałem lub sądem rozstrzygającym spór podatkowy, który dotyczy kwot mających istotne znaczenie dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię z badania, zagrożenie promowania interesów klienta jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą go wyeliminować lub zredukować do akceptowalnego poziomu. Dlatego firma nie może świadczyć tego typu usługi na rzecz klienta badania. Organy określone mianem „publicznego trybunału lub sądu” ustala się odpowiednio do trybu prowadzenia spraw sądowych w danym systemie prawnym.

290.189 Niemniej jednak firmie wolno pełnić na rzecz klienta badania funkcje doradcze w związku z daną sprawą toczącą się przed sądem (np. udzielać odpowiedzi na ściśle określone prośby o informację, przedstawiać faktyczną dokumentację lub złożyć zeznania odnośnie do wykonanej pracy lub udzielać klientowi wsparcia w przeprowadzeniu analizy podatkowej).

Usługi audytu wewnętrznego

Zasady ogólne

290.190 Zakres i cele audytu wewnętrznego mogą znacznie się różnić i zależeć od wielkości i struktury jednostki, a także od wymogów ustalonych przez kierownictwo jednostki i osoby sprawujące nadzór w jednostce. Audyt wewnętrzny może obejmować:

- monitorowanie kontroli wewnętrznej – przegląd kontroli, nadzorowanie ich przeprowadzenia oraz zalecanie ulepszeń
- sprawdzenie informacji finansowych i operacyjnych – przegląd narzędzi służących do identyfikacji, pomiaru, klasyfikacji oraz przedstawiania informacji finansowych i operacyjnych, a także specjalne badanie konkretnych pozycji, w tym szczegółowe testowanie transakcji, sald i procedur
- kontrolę gospodarności, wydajności i efektywności działalności operacyjnej, w tym czynności niezwiązanych z finansami jednostki, oraz
- kontrolę zgodności z przepisami prawa, regulacjami i wymogami zewnętrznymi, a także z polityką i zarządzeniami kierownictwa jednostki oraz innymi wymogami wewnętrznymi.

290.191 Usługi audytu wewnętrznego obejmują wspieranie klienta badania w wykonaniu jego własnych czynności audytu wewnętrznego. Świadczenie usług audytu wewnętrznego na rzecz klienta badania wywołuje zagrożenie autokontroli, jeżeli firma wykorzystuje pracę audytu wewnętrznego w trakcie przeprowadzanego później badania zewnętrznego. Wykonywanie

znaczącej części czynności związanych z audytem wewnętrznym klienta zwiększa prawdopodobieństwo, że przeprowadzający audyt wewnętrzny personel firmy przyjmie obowiązki zarządcze. Jeżeli podczas wykonywania usług audytu wewnętrznego na rzecz klienta badania personel firmy przyjmuje obowiązki zarządcze, powstałe wówczas zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego personel firmy nie może przyjmować obowiązków zarządczych podczas świadczenia na rzecz klienta badania usług audytu wewnętrznego.

290.192 Usługi z zakresu audytu wewnętrznego, których świadczenie pociąga za sobą przyjęcie obowiązków zarządczych, obejmują:

- (a) ustalanie zasad audytu wewnętrznego lub wskazywanie strategicznych kierunków czynności audytu wewnętrznego
- (b) kierowanie i przyjmowanie odpowiedzialności za czynności wykonywane przez personel jednostki przeprowadzający audyt wewnętrzny
- (c) decydowanie, które zalecenia wynikające z przeprowadzonego audytu wewnętrznego powinny zostać wdrożone
- (d) przedstawienie w imieniu kierownictwa jednostki wyników audytu wewnętrznego osobom sprawującym nadzór
- (e) przeprowadzenie procedur będących składowymi kontroli wewnętrznej, takich jak przegląd i zatwierdzanie zmian w zakresie poziomu dostępu pracowników do danych
- (f) przejęcie odpowiedzialności za opracowanie, wdrożenie i stosowanie kontroli wewnętrznej oraz
- (g) świadczenie zleczanych na zewnątrz przez klienta usług z zakresu audytu wewnętrznego, które obejmują wszystkie lub znaczącą część funkcji audytu wewnętrznego, w ramach których firma określa zakres audytu wewnętrznego i może być odpowiedzialna za jedną lub wszystkie kwestie wymienione w punktach (a)–(f).

290.193 Aby uniknąć przyjęcia obowiązków zarządczych, firma może świadczyć na rzecz klienta badania usług z zakresu audytu wewnętrznego, jeżeli są spełnione następujące warunki:

- (a) klient desygnuje odpowiedni i kompetentny personel, najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla, który będzie w każdym przypadku odpowiadał za czynności wykonywane w ramach audytu wewnętrznego, a także potwierdza swoją odpowiedzialność za opracowanie, wdrożenie i stosowanie kontroli wewnętrznej
- (b) kierownictwo klienta lub osoby sprawujące nadzór weryfikują, oceniają i zatwierdzają zakres, dopuszczalny poziom ryzyka i częstotliwość usług audytu wewnętrznego
- (c) kierownictwo klienta ocenia odpowiedniość usług z zakresu audytu wewnętrznego oraz ustalenia wynikające z ich wykonania
- (d) kierownictwo klienta ocenia i ustala, które zalecenia wynikające z wykonania usług z zakresu audytu wewnętrznego należy wdrożyć, a także kieruje procesem ich wdrożenia, oraz
- (e) kierownictwo klienta przedstawia osobom sprawującym nadzór znaczące ustalenia oraz zalecenia wynikające z wykonania usług z zakresu audytu wewnętrznego.

290.194 Jeżeli firma wykorzystuje prace wykonane w ramach funkcji audytu wewnętrznego, MSB nakładają obowiązek przeprowadzenia procedur w celu oceny odpowiedniości tych prac. Jeżeli firma przyjmuje zlecenie świadczenia usług audytu wewnętrznego na rzecz klienta badania i będzie wykorzystywała ich wyniki podczas badania zewnętrznego, powstanie zagrożenie autokontroli, ponieważ istnieje możliwość, że zespół wykonujący badanie będzie wykorzystywał wyniki audytu wewnętrznego bez dokonania odpowiedniej oceny tych wyników lub zachowania takiego poziomu zawodowego sceptycyzmu, jaki zostałby zachowany, gdyby audyt wewnętrzny przeprowadzały osoby niebędące członkami firmy. Znaczenie zagrożenia będzie zależeć od następujących czynników:

- istotności odpowiednich kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym
- ryzyka zniekształcenia dotyczących tych kwot w sprawozdaniu finansowym

- stopnia, w jakim zespół wykonujący zlecenie badania będzie polegał na wynikach usługi audytu wewnętrznego.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia jest zaangażowanie specjalistów niebędących członkami zespołu wykonującego badanie, aby wykonali usługę audytu wewnętrznego.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

- 290.195 Jeżeli klientem badania jest jednostka zainteresowania publicznego, firma nie może świadczyć usług z zakresu audytu wewnętrznego, jeżeli usługi te dotyczą:
- znaczącej części kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową
 - systemów rachunkowości finansowej służących sporządzaniu informacji, które pojedynczo lub łącznie są znaczące dla dokumentacji księgowej klienta lub sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię z badania, lub
 - kwot lub informacji, które pojedynczo lub łącznie są istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię z badania.

Usługi informatyczne

Zasady ogólne

- 290.196 Usługi z zakresu systemów technologii informacyjnej obejmują projektowanie lub wdrażanie oprogramowania oraz projektowanie lub instalowanie sprzętu komputerowego, które mogą być wykorzystywane do gromadzenia i przetwarzania danych źródłowych, stanowić element kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową lub generować informacje wpływające na dokumentację księgową lub sprawozdania finansowe. Systemy te mogą również nie mieć związku z dokumentacją księgową klienta badania, wewnętrzną kontrolą nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdaniami finansowymi. Świadczenie usług z zakresu systemów informatycznych może wywołać zagrożenie autokontroli w zależności od charakteru usług i systemów informatycznych.
- 290.197 O ile personel firmy nie przyjmuje obowiązków zarządczych, następujące usługi informatyczne nie wywołują zagrożenia dla niezależności:
- projektowanie lub wdrażanie systemów informatycznych, które nie mają związku z wewnętrzną kontrolą nad sprawozdawczością finansową
 - projektowanie lub wdrażanie systemów informatycznych, które nie służą do generowania informacji stanowiących znaczący element dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych
 - wdrożenie dostępnego na rynku, a niewytworzonego przez firmę oprogramowania dla księgowości lub sprawozdawczości finansowej, jeżeli ingerencja w dostosowanie oprogramowania do potrzeb klienta nie była znacząca, oraz
 - przeprowadzanie oceny i wydawanie rekomendacji dotyczących systemów, które zostały zaprojektowane, wdrożone lub są obsługiwane przez innego dostawcę lub klienta.

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

- 290.198 Zagrożenie autokontroli powstaje w przypadku świadczenia na rzecz klienta niebędącego jednostką zainteresowania publicznego usług obejmujących projektowanie lub wdrażanie systemów informatycznych, które (a) stanowią znaczący element kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową, lub (b) służą generowaniu informacji znaczących dla dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię z badania.
- 290.199 Zagrożenie autokontroli jest wówczas zbyt znaczące, aby możliwe było świadczenie takich usług, chyba że zostaną zastosowane odpowiednie zabezpieczenia zapewniające, że:
- klient potwierdza swoją odpowiedzialność za stworzenie oraz nadzorowanie systemu kontroli wewnętrznej

- (b) klient powierza kompetentnemu pracownikowi, najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla, podejmowanie decyzji zarządczych z zakresu projektowania i wdrażania sprzętu komputerowego lub oprogramowania
- (c) klient podejmuje wszystkie decyzje zarządcze dotyczące procesu projektowania i wdrażania
- (d) klient ocenia adekwatność i wyniki zaprojektowania i wdrożenia systemu oraz
- (e) klient ponosi odpowiedzialność za obsługę systemu (sprzętu i oprogramowania) oraz wykorzystywane lub generowane przez ten system dane.

290.200 W zależności od stopnia polegania w trakcie badania na konkretnym systemie informatycznym ustala się, czy świadczenie takich usług nieatestacyjnych należy powierzyć wyłącznie personelowi niewchodzącemu w skład zespołu wykonującego badanie i odpowiadającemu przed innymi osobami w obrębie firmy. W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia jest dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu badania lub usługi nieatestacyjnej.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.201 Jeżeli klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, firma nie może świadczyć na rzecz takiego klienta usług obejmujących projektowanie lub wdrażanie systemów informatycznych, które (a) stanowią znaczący element wewnętrznej kontroli nad sprawozdawczością finansową lub (b) służą generowaniu informacji mających istotne znaczenie dla dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię z badania.

Usługi pomocnicze w sprawach sądowych

290.202 Usługi pomocnicze w sprawach sądowych mogą obejmować takie czynności, jak występowanie w charakterze biegłego sądowego, wyliczanie szacunkowych kwot szkód lub odszkodowań lub innych kwot, które w wyniku sprawy sądowej lub innego sporu prawnego mogą stać się należnościami lub zobowiązaniami, a także pomoc przy zarządzaniu dokumentami oraz ich wyszukiwaniu. Świadczenie tych usług może wywołać zagrożenie autokontroli lub zagrożenie promowania interesów klienta.

290.203 Jeżeli firma świadczy na rzecz klienta badania usługi pomocnicze w sprawach sądowych, które to usługi obejmują wyliczanie szacunkowych kwot szkód lub odszkodowań lub innych kwot mających wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię z badania, stosuje się zapisy paragrafów 290.171–290.176 dotyczące usług wyceny. W przypadku innych usług pomocniczych w sprawach sądowych dokonuje się oceny powstałego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

Usługi prawne

290.204 Na potrzeby niniejszego rozdziału pod pojęciem usług prawnych rozumie się wszelkie usługi, w przypadku których osoba świadcząca te usługi musi posiadać uprawnienia do występowania przed sądami w systemie prawnym, w którym usługi te mają być świadczone, lub też uzyskała wymagane przygotowanie uprawniające do wykonywania zawodu prawnika. W zależności od systemu prawnego usługi prawne mogą obejmować szeroki i zróżnicowany zakres dziedzin, w tym usługi dotyczące działalności korporacyjnej i handlowej jednostki, takie jak pomoc przy zawieraniu umów, prowadzenie spraw sądowych, porady prawne i wsparcie w sprawie połączeń i przejęć, a także pomoc dla wewnętrznych działów prawnych klientów. Świadczenie usług prawnych na rzecz jednostki będącej klientem badania może wywołać zagrożenie autokontroli i promowania interesów klienta.

290.205 Usługi prawne służące wspieraniu klienta w przeprowadzeniu transakcji (np. pomoc przy zawieraniu umów, porady prawne, analizy prawne o charakterze „due diligence” i pomoc przy restrukturyzacji) mogą wywołać zagrożenie autokontroli. Istnienie i znaczenie takiego zagrożenia będzie zależało od następujących czynników:

- rodzaju usługi

- czy usługa jest świadczona przez członka zespołu wykonującego badanie; oraz
- istotności jakiegokolwiek sprawy dla sprawozdania finansowego klienta.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia powstałego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- wykonanie usługi przez specjalistów niebędących członkami zespołu wykonującego badanie lub
- udzielenie przez specjalistę, który nie brał udziału w świadczeniu usług prawnych, zespołowi wykonującemu badanie porady z zakresu tej usługi oraz zweryfikowanie przez niego podejścia przyjętego na potrzeby sporządzenia sprawozdań finansowych.

290.206 Reprezentowanie interesów klienta badania w sporze lub sprawie sądowej, w przypadku których określone kwoty są istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię z badania, wywołuje tak znaczące zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta, że żadne zabezpieczenia nie mogą ich zredukować do akceptowalnego poziomu. Dlatego firma nie może świadczyć tego typu usług na rzecz klienta badania.

290.207 Jeżeli do firmy zwrócono się z prośbą o reprezentowanie klienta w sporze lub sprawie sądowej, w przypadku których określone kwoty nie są istotne dla sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię z badania, firma ocenia, jak znaczące są powstałe zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta, oraz w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zaangażowanie do wykonania tej usługi specjalistów niebędących członkami zespołu wykonującego badanie lub
- udzielenie przez specjalistę, który nie brał udziału w świadczeniu usług prawnych, zespołowi wykonującemu badanie porady z zakresu tych usług oraz zweryfikowanie przez niego podejścia przyjętego na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego.

290.208 Wyznaczenie partnera lub pracownika firmy do pełnienia funkcji głównego radcy prawnego klienta badania wywołuje tak znaczące zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować ich do akceptowalnego poziomu. Stanowisko głównego radcy prawnego jest zasadniczo stanowiskiem kierowniczym wyższego szczebla, z którym wiąże się duża odpowiedzialność za sprawy prawne spółki, dlatego żaden członek firmy nie może przyjąć takiej nominacji od klienta badania.

Usługi rekrutacyjne

Zasady ogólne

290.209 Świadczenie na rzecz klienta badania usług rekrutacyjnych może wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. Istnienie i znaczenie takiego zagrożenia będzie zależeć od następujących czynników:

- rodzaju pomocy, o jaką firma jest proszona, oraz
- roli osoby, która ma zostać zatrudniona.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. W żadnym przypadku firma nie może przyjąć obowiązków zarządczych, w tym reprezentować klienta w charakterze negocjatora oraz podejmować w imieniu klienta decyzji o zatrudnieniu.

Zasadniczo firma może świadczyć takie usługi, jak sprawdzenie kwalifikacji zawodowych grupy kandydatów oraz doradzanie w zakresie ich przydatności na dane stanowisko. Ponadto, firma może przeprowadzać rozmowy kwalifikacyjne z kandydatami oraz udzielać porad na temat odpowiedniości kandydata ubiegającego się o stanowisko w dziale rachunkowości finansowej, administracji lub kontroli.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.210 W przypadku rekrutacji na stanowisko członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla, umożliwiające wywieranie znaczącego wpływu na sposób sporządzania dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię z badania, firma nie może świadczyć na rzecz klienta badania następujących usług rekrutacyjnych:

- wyszukiwać i identyfikować kandydatów na takie stanowiska oraz
- dokonywać oceny referencji oraz weryfikować wiarygodność danych dotyczących przyszłych kandydatów na takie stanowiska.

Usługi z zakresu finansów korporacyjnych

290.211 Świadczenie usług z zakresu finansów korporacyjnych, takich jak:

- pomoc klientowi badania w projektowaniu strategii przedsiębiorstwa,
- określanie potencjalnych celów, które klient badania ma osiągnąć (nabyć),
- doradztwo z zakresu transakcji sprzedaży,
- wsparcie w przeprowadzeniu transakcji mających na celu uzyskanie finansowania; oraz
- doradztwo z zakresie struktury transakcji,

może wywołać zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta. W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zaangażowanie do wykonania tych usług specjalistów niebędących członkami zespołu wykonującego badanie lub
- udzielenie przez specjalistę, który nie świadczył usług z zakresu finansów korporacyjnych, zespołowi wykonującemu badanie porady dotyczącej danej usługi oraz zweryfikowanie przez niego podejścia przyjętego na potrzeby księgowe i na potrzeby sprawozdania finansowego.

290.212 Zagrożenie autokontroli może powstać w związku ze świadczeniem usług z zakresu finansów korporacyjnych, przykładowo doradztwem w sprawie struktury transakcji finansowych lub opcji finansowania, które bezpośrednio wpłyną na kwoty wykazywane w sprawozdaniu finansowym, o którym firma wyrazi opinię z badania. Istnienie i znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- stopnia subiektywizmu związanego z określeniem właściwego wykorzystania w sprawozdaniu finansowym wyników lub konsekwencji udzielonej porady z zakresu finansów korporacyjnych
- stopnia, w jakim wynik udzielonej porady z zakresu finansów korporacyjnych bezpośrednio wpłynie na kwoty wykazywane w sprawozdaniu finansowym, oraz poziomu istotności tych kwot dla sprawozdania finansowego, oraz
- czy skuteczność porady z zakresu finansów korporacyjnych jest uzależniona od szczególnego podejścia księgowego lub sposobu prezentacji w sprawozdaniu finansowym oraz czy istnieje wątpliwość co do odpowiedniości danego podejścia lub sposobu prezentacji w świetle założeń sprawozdawczości finansowej.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zaangażowanie do wykonania usługi specjalistów niewchodzących w skład zespołu wykonującego badanie lub
- udzielenie przez specjalistę, który nie świadczył na rzecz klienta badania usługi z zakresu finansów korporacyjnych, zespołowi wykonującemu badanie porady dotyczącej tej usługi oraz zweryfikowanie przez niego podejścia przyjętego na potrzeby księgowe i na potrzeby sporządzenia sprawozdania finansowego.

- 290.213 Jeżeli skuteczność porady z zakresu finansów korporacyjnych jest uzależniona od konkretnego podejścia księgowego lub od prezentacji w sprawozdaniu finansowym oraz
- zespół wykonujący badanie ma uzasadnione wątpliwości co do odpowiedniości danego podejścia księgowego lub prezentacji w świetle odpowiednich założeń sprawozdawczości finansowej oraz
 - wyniki lub konsekwencje udzielonej porady z zakresu finansów korporacyjnych będą miały istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię z badania, zagrożenie autokontroli jest wówczas tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu, wobec czego porady z zakresu finansów korporacyjnych nie mogą być udzielane.
- 290.214 W przypadku świadczenia usług z zakresu finansów korporacyjnych, które obejmują promocję, obrót lub występowanie w charakterze gwaranta emisji papierów wartościowych, zagrożenie autokontroli lub promowania interesów klienta jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego firma nie może świadczyć takich usług na rzecz klienta badania.

Wynagrodzenia

Wynagrodzenia – relatywna wysokość

290.215 Jeżeli łączna kwota wynagrodzeń od klienta badania stanowi znaczną część całkowitej kwoty wynagrodzeń firmy wydającej opinię z badania, uzależnienie od tego klienta oraz obawa utraty tego klienta wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Znaczenie zagrożenia będzie zależać od następujących czynników:

- struktury operacyjnej firmy
- czy firma posiada ugruntowaną pozycję, czy też jest firmą nowo powstałą oraz
- jakościowego i/lub ilościowego znaczenia klienta dla firmy.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zmniejszenie uzależnienia od danego klienta badania
- zewnętrzne kontrole jakości lub
- konsultowanie ze stroną trzecią, np. organem regulującym lub zawodowym księgowym, kluczowych osądów wydanych w związku z badaniem.

290.216 Zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia może powstać także wtedy, gdy wynagrodzenia od danego klienta badania stanowią znaczną część przychodów uzyskanych przez pojedynczego partnera od jego klientów lub stanowią znaczną część przychodów uzyskanych przez pojedyncze biuro firmy od jego klientów. Znaczenie tego zagrożenia będzie zależać od następujących czynników:

- jakościowego i/lub ilościowego znaczenia klienta dla danego partnera lub biura oraz
- stopnia uzależnienia wynagrodzenia danego partnera lub partnerów zatrudnionych w danym biurze od wynagrodzeń uzyskanych od danego klienta.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zmniejszenie uzależnienia od danego klienta badania
- przeprowadzenie przez zawodowego księgowego weryfikacji wykonanych prac lub – jeśli okaże się to konieczne – uzyskanie od niego innego rodzaju porady
- systematyczne przeprowadzanie zewnętrznych i wewnętrznych niezależnych kontroli jakości wykonania zlecenia.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.217 Jeżeli klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego i łączna kwota wynagrodzeń od klienta badania i jednostek z nim powiązanych (omówionych w paragrafie 290.27) w ciągu dwóch ostatnich lat wyniosła ponad 15% całkowitej kwoty wynagrodzeń uzyskanych przez firmę wydającą opinię o sprawozdaniu finansowym klienta, firma zgłasza ten fakt osobom sprawującym nadzór u klienta badania oraz omawia z nimi, które z poniższych zabezpieczeń należy zastosować w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu i odpowiednio je stosuje:

- Przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za drugi rok, zawodowy księgowy niebędący członkiem firmy wydającej opinię o sprawozdaniu finansowym przeprowadza kontrolę jakości wykonania tego zlecenia lub organ regulujący przeprowadza kontrolę tego zlecenia, która jest równoważna kontroli jakości wykonania zlecenia („kontrola przed wydaniem opinii”) lub
- Po wydaniu opinii z badania sprawozdania finansowego za drugi rok i przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za trzeci rok, zawodowy księgowy niebędący członkiem firmy wydającej opinię o sprawozdaniu finansowym lub organ regulujący przeprowadza kontrolę badania sprawozdania finansowego za drugi rok, która jest równoważna kontroli jakości wykonania zlecenia („kontrola po wydaniu opinii”).

Jeżeli ogólna kwota wynagrodzeń znacznie przekracza 15%, firma ustala, czy poziom zagrożenia jest na tyle znaczący, że przeprowadzenie kontroli po wydaniu opinii nie zredukuje tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu, i dlatego zachodzi potrzeba przeprowadzenia kontroli przed wydaniem opinii. W takim przypadku przeprowadza się kontrolę przed wydaniem opinii.

Jeżeli wynagrodzenia nadal utrzymują się powyżej 15% rocznie, fakt ten należy zgłosić i omówić z osobami sprawującymi nadzór, a następnie zastosować jedno z powyższych zabezpieczeń. Jeżeli wynagrodzenia znacznie przekraczają 15%, firma ustala, czy poziom zagrożenia jest na tyle znaczący, że przeprowadzenie kontroli po wydaniu opinii nie zredukuje tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu, i dlatego zachodzi potrzeba przeprowadzenia kontroli przed wydaniem opinii. W takiej sytuacji przeprowadza się kontrolę przed wydaniem opinii.

Zaległe wynagrodzenia

290.218 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać wówczas, gdy klient badania przez długi czas zalega z uregulowaniem wynagrodzenia, szczególnie wtedy, gdy znacząca część wynagrodzenia nie jest zapłacona przed wydaniem sprawozdania z badania za kolejny rok. Zazwyczaj należy się spodziewać, że firma zwróci się o dokonanie zapłaty tego wynagrodzenia przed wydaniem sprawozdania z badania. Jeżeli wynagrodzenie nie zostanie zapłacone po wydaniu sprawozdania, dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia jest uzyskanie od dodatkowego zawodowego księgowego, który nie brał udziału w przeprowadzeniu badania, porady lub weryfikacji wykonanych prac. Firma ustala, czy zaległe wynagrodzenia mogłyby zostać uznane za równoważne pożyczce udzielonej klientowi i czy ze względu na znaczenie zaległych wynagrodzeń stosowne jest przyjęcie kolejnego zlecenia lub kontynuowanie zlecenia badania.

Wynagrodzenia warunkowe

290.219 Wynagrodzenia warunkowe są wynagrodzeniami kalkulowanymi na podstawie z góry ustalonych zasad związanych z rezultatem transakcji lub wynikiem usług świadczonych przez firmę. Na potrzeby niniejszego rozdziału wynagrodzeń nie uznaje się za warunkowe, jeżeli ustalił je sąd lub inny organ publiczny.

290.220 Wynagrodzenie warunkowe z tytułu zlecenia badania, naliczane bezpośrednio przez firmę lub pośrednio, np. przez pośrednika firmy, stwarza zagrożenie czerpania korzyści własnych tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego firma nie akceptuje takiego rodzaju wynagrodzenia.

290.221 Wynagrodzenie warunkowe naliczane bezpośrednio przez firmę lub pośrednio, np. przez pośrednika firmy z tytułu usług nieatestacyjnych świadczonych na rzecz klienta badania, może również wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. W następujących sytuacjach

wywołane zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu:

- (a) wynagrodzenie jest naliczane przez firmę wydającą opinię o sprawozdaniu finansowym i jest lub można oczekiwać, że będzie istotne dla firmy
- (b) wynagrodzenie jest naliczane przez firmę należącą do sieci, która uczestniczy w przeprowadzeniu znaczącej części badania, zaś wynagrodzenie jest lub można oczekiwać, że będzie istotne dla tej firmy, lub
- (c) wynik usługi nieatestacyjnej, a tym samym wysokość wynagrodzenia jest uzależniona od obecnych lub przyszłych osądów dotyczących badania istotnej kwoty sprawozdania finansowego.

Dlatego tego rodzaju wynagrodzenia nie mogą być akceptowane.

290.222 W przypadku innych wynagrodzeń warunkowych naliczanych przez firmę z tytułu usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania istnienie i znaczenie zagrożeń będzie zależeć od następujących czynników:

- zakresu możliwych kwot wynagrodzeń,
- czy odpowiedni organ określa wynik rozpatrywanej sprawy, na podstawie którego zostanie ustalona wysokość wynagrodzenia warunkowego,
- rodzaju usługi oraz
- wpływu zdarzenia lub transakcji na sprawozdanie finansowe.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- dokonanie przez zawodowego księgowego weryfikacji odpowiednich prac wykonanych w związku z badaniem lub – jeśli okaże się to konieczne – udzielenie przez niego innego rodzaju porady, lub
- zaangażowanie specjalistów, którzy nie wchodzi w skład zespołu wykonującego badanie do wykonania usługi nieatestacyjnej.

Zasady wynagradzania i oceny

290.223 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje wówczas, gdy członek zespołu wykonującego badanie jest oceniany lub otrzymuje wynagrodzenie z tytułu sprzedaży usług nieatestacyjnych swojemu klientowi badania. Znaczenie zagrożenia będzie zależeć od następujących czynników:

- proporcji wysokości wynagrodzenia takiej osoby lub oceny jej pracy na podstawie sprzedaży takich usług
- roli pełnionej przez daną osobę w zespole wykonującym badanie oraz
- czy na decyzje dotyczące promocji danej osoby mają wpływ wyniki ze sprzedaży takich usług.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i jeżeli nie jest ono na akceptowalnym poziomie, firma weryfikuje program wynagrodzeń lub system oceniania danej osoby lub stosuje zabezpieczenia w celu wyeliminowania zagrożenia lub zredukowania go do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- usunięcie takich członków z zespołu wykonującego badanie lub
- dokonanie przez zawodowego księgowego weryfikacji prac wykonanych przez członka zespołu wykonującego badanie.

290.224 Oceny wyników pracy lub wynagradzania kluczowego partnera badania nie przeprowadza się na podstawie jego skuteczności przy sprzedaży usług nieatestacyjnych klientowi, u którego przeprowadza badanie. Niniejsze zapisy nie zakazują normalnych uzgodnień dotyczących podziału zysków pomiędzy partnerów firmy.

Prezenty i gościnność

290.225 Przyjmowanie prezentów lub korzystanie z gościnności klienta badania może wywołać zagrożenia czerpania korzyści własnych i nadmiernej zażyłości. Jeżeli firma lub członek zespołu wykonującego badanie przyjmuje prezenty lub korzysta z gościnności, powstałe zagrożenia są na tyle znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą ich zredukować do akceptowalnego poziomu, chyba że takie prezenty lub wyrazy gościnności są błahe i nieistotne. W związku z tym ani firma, ani członek zespołu wykonującego badanie nie mogą przyjmować tego rodzaju prezentów lub korzystać z gościnności.

Tocząca się lub potencjalna sprawa sądowa

290.226 Jeżeli między firmą lub członkiem zespołu wykonującego badanie a klientem badania toczy się sprawa sądowa lub istnieje prawdopodobieństwo jej wszczęcia, powstają zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Relacje kierownictwa klienta z członkami zespołu wykonującego badanie musi charakteryzować pełna szczerłość i całkowita jawność w odniesieniu do wszystkich aspektów działalności gospodarczej klienta. Jeżeli firma i kierownictwo klienta zajmują (lub mogą zajmować) przeciwne stanowiska w wyniku toczącej się lub przewidywanej sprawy sądowej, co wpływa na gotowość kierownictwa do pełnego ujawniania informacji, powstają zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Znaczenie powstałych zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- istotności przedmiotu sprawy sądowej oraz
- ewentualnego związku sprawy sądowej z wcześniejszym zleceniem badania.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- jeżeli w sprawie sądowej uczestniczy członek zespołu wykonującego badanie – usunięcie go z zespołu wykonującego badanie lub
- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu wykonanej pracy.

Jeżeli zabezpieczenia te nie zredukują powstałych zagrożeń do akceptowalnego poziomu, jedynym odpowiednim działaniem jest wycofanie się z realizacji lub odmowa przyjęcia zlecenia badania.

W paragrafach 290.227-290.499 celowo nie umieszczono treści.

Sprawozdania zawierające ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania

Wstęp

- 290.500 Wymogi niezależności zawarte w rozdziale 290 mają zastosowanie do wszystkich zleceń badań sprawozdań finansowych. Jednakże, w pewnych okolicznościach dotyczących zleceń badania, kiedy sprawozdanie z badania zawiera ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania oraz pod warunkiem przestrzegania zapisów paragrafów 290.501–290.502, zawarte w niniejszym paragrafie wymogi niezależności mogą zostać zmodyfikowane zgodnie z paragrafami 290.505–290.514. Paragrafy te mają zastosowanie wyłącznie do zlecenia badania sprawozdania finansowego specjalnego przeznaczenia, (a) które ma na celu stwierdzenie (w formie twierdzącej lub przeczącej), że sprawozdanie finansowe zostało we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym – w przypadku założeń dotyczących rzetelnej prezentacji – że sprawozdanie finansowe przekazuje rzetelny i jasny obraz lub jest prezentowane rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz (b) czy sprawozdanie z badania zawiera ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania. Modyfikacji nie dopuszcza się w przypadku badania sprawozdania finansowego wymaganego przez prawo lub regulacje.
- 290.501 Modyfikacje wymogów zawartych w rozdziale 290 są dopuszczalne pod warunkiem, że zamierzeni użytkownicy sprawozdania (a) są zaznajomieni z celem i ograniczeniami sprawozdania z badania oraz (b) wyraźnie zgadzają się na zastosowanie zmodyfikowanych wymogów niezależności. Zamierzeni użytkownicy mogą zapoznać się z celem i ograniczeniami sprawozdania z badania, uczestnicząc w ustaleniu rodzaju i zakresu zlecenia osobiście lub za pośrednictwem przedstawiciela upoważnionego do działania w ich imieniu. Dzięki temu firma ma większe możliwości kontaktowania się z zamierzonymi użytkownikami w sprawie niezależności, w tym w sprawie okoliczności związanych z oceną zagrożeń dla niezależności oraz możliwych do zastosowania zabezpieczeń niezbędnych do wyeliminowania ich lub zredukowania do akceptowalnego poziomu, a ponadto firma może uzyskać zgodę zamierzonych użytkowników na zastosowanie zmodyfikowanych wymogów niezależności.
- 290.502 Firma informuje zamierzonych użytkowników (np. w umowie) w sprawie wymogów niezależności, które mają być zastosowane do badania sprawozdania finansowego. Jeżeli zamierzeni użytkownicy stanowią pewną grupę użytkowników (np. są wierzycielami kredytu konsorcyjnego), których nie można wskazać imiennie w chwili ustalania warunków zlecenia, takich użytkowników informuje się o przyjętych przez ich przedstawiciela wymogach niezależności (może to być np. poprzez udostępnienie przez przedstawiciela wszystkim użytkownikom umowy podpisanej przez firmę).
- 290.503 Jeżeli firma wydaje temu samemu klientowi również sprawozdanie z badania niezawierające ograniczenia dotyczącego jego wykorzystania i rozpowszechniania, zapisy paragrafów 290.500–290.514 nie zwalniają z obowiązku zastosowania w odniesieniu do tego zlecenia badania wymogów zawartych w paragrafach 290.1–290.226.
- 290.504 Modyfikacje wymogów rozdziału 290, które są dopuszczalne w powyższych okolicznościach, omówiono w paragrafach 290.505–290.514. We wszystkich innych przypadkach wymagane jest spełnienie wymogów rozdziału 290.

Jednostki zainteresowania publicznego

- 290.505 W przypadku spełnienia warunków określonych w paragrafach 290.500–290.502 nie zachodzi potrzeba zastosowania się do dodatkowych wymogów dotyczących zleceń badania jednostek zainteresowania publicznego zawartych w paragrafach 290.100–290.226.

Jednostki powiązane

- 290.506 W przypadku spełnienia warunków określonych w paragrafach 290.500–290.502 odniesienia do klienta badania nie obejmują jednostek powiązanych z klientem. Jeżeli jednak zespół wykonujący badanie wie lub ma powody sądzić, że powiązania lub okoliczności mające związek z jednostką powiązaną z klientem badania mają wpływ na ocenę niezależności firmy,

przy rozpoznaniu i ocenie zagrożeń dla niezależności oraz wyborze stosownych zabezpieczeń zespół wykonujący badanie uwzględni taką jednostkę powiązaną.

Sieci i firmy należące do sieci

290.507 W przypadku spełnienia warunków określonych w paragrafach 290.500–290.502 odniesienia do firmy nie obejmują firm należących do sieci. Jeżeli jednak firma wie lub ma powody sądzić, że zagrożenia zostały wywołane przez udziały lub powiązania firmy należącej do sieci, zagrożenia te uwzględnia się podczas oceny zagrożeń dla niezależności.

Udziały finansowe, pożyczki i gwarancje, bliskie powiązania gospodarcze, powiązania rodzinne i osobiste

290.508 W przypadku spełnienia warunków określonych w paragrafach 290.500–290.502 odpowiednie zapisy paragrafów 290.102–290.143 mają zastosowanie wyłącznie do członków zespołu wykonującego zlecenie oraz członków ich najbliższej i bliskiej rodziny.

290.509 Ponadto ustala się, czy zagrożenia dla niezależności zostały wywołane przez opisane w paragrafach 290.102–290.143 udziały i powiązania pomiędzy klientem badania a następującymi członkami zespołu wykonującego badanie:

- (a) osobami udzielającymi konsultacji w sprawie specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń oraz
- (b) osobami przeprowadzającymi kontrolę jakości, w tym osobami przeprowadzającymi kontrolę jakości wykonania zlecenia.

Dokonyje się oceny znaczenia zagrożeń, co do których zespół wykonujący badanie ma powody sądzić, że zostały wywołane przez udziały i powiązania łączące klienta badania i innych członków firmy mogących wywierać bezpośredni wpływ na wynik zlecenia badania, w tym osoby rekomendujące wysokość wynagrodzenia lub bezpośrednio odpowiedzialne za nadzór, kierowanie lub innego rodzaju kontrolę nad partnerem odpowiedzialnym za zlecenie w związku z wykonywanym zleceniem badania (w tym osoby zajmujące wszystkie stanowiska odpowiednio wyższe od partnera odpowiedzialnego za zlecenie aż po osoby pełniące funkcję starszego lub zarządzającego partnera (dyrektora generalnego lub pełniące inną równoważną funkcję).

290.510 Dokonyje się również oceny znaczenia zagrożeń, co do których zespół wykonujący badanie ma powody sądzić, że są wywołane udziałami finansowymi w jednostce będącej klientem badania, należącymi do osób wymienionych w paragrafach 290.108–290.111 oraz 290.113–290.115.

290.511 Jeżeli zagrożenie dla niezależności nie jest na akceptowalnym poziomie, stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

290.512 W przypadku stosowanie paragrafów 290.106 i 290.115 do udziałów firmy, jeżeli firma ma w jednostce będącej klientem badania bezpośredni lub pośredni istotny udział finansowy, wywołane zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego firma nie może posiadać takiego udziału finansowego.

Zatrudnienie u klienta badania

290.513 Ocenie podlega znaczenie wszelkich zagrożeń wynikających z zatrudnienia omówionych w paragrafach 290.132–290.136. Jeżeli istniejące zagrożenie nie jest na akceptowalnym poziomie, stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykłady zabezpieczeń, które mogą okazać się odpowiednie, omówiono w paragrafie 290.134.

Świadczenie usług nieatestacyjnych

290.514 Jeżeli firma wykonuje zlecenie, w ramach którego klientowi badania wyda sprawozdanie zawierające ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania, a także świadczy na rzecz klienta badania usługę nieatestacyjną, wymagane jest spełnienie wymogów paragrafów 290.154–290.226, z uwzględnieniem paragrafów 290.504–290.507.

ROZDZIAŁ 291
NIEZALEŻNOŚĆ – INNE ZLECENIA ATESTACYJNE
SPIS TREŚCI

	paragraf
Struktura rozdziału.....	291.1
Podejście do niezależności zgodne z założeniami koncepcyjnymi.....	291.4
Zlecenia atestacyjne.....	291.12
Zlecenia atestacyjne oparte na stwierdzeniach.....	291.17
Zlecenia atestacyjne oparte na sprawozdawczości bezpośredniej.....	291.20
Sprawozdania zawierające ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania.....	291.21
Wiele stron odpowiedzialnych.....	291.28
Dokumentacja.....	291.29
Okres realizacji zlecenia.....	291.30
Naruszenie postanowień niniejszego rozdziału.....	291.33
Zastosowanie podejścia do niezależności zgodnego z założeniami koncepcyjnymi.....	291.100
Udziały finansowe.....	291.104
Pożyczki i poręczenia.....	291.112
Powiązania gospodarcze.....	291.118
Powiązania rodzinne i osobiste.....	291.120
Zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego.....	291.126
Uprzednie zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego.....	291.130
Pełnienie roli członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego....	291.133
Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem zlecenia atestacyjnego.....	291.137
Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klientów zleceń atestacyjnych	291.138
Obowiązki zarządcze.....	291.141
Inne uwagi.....	291.145
Wynagrodzenia.....	291.148
Wynagrodzenia – relatywna wysokość.....	291.148
Zaległe wynagrodzenia.....	291.150
Wynagrodzenia warunkowe.....	291.151
Prezenty i gościnność.....	291.155
Tocząca się lub potencjalna sprawa sądowa.....	291.156

Struktura rozdziału

- 291.1 W niniejszym rozdziale omówiono wymogi niezależności dotyczące zleceń atestacyjnych niebędących zleceniami badania ani przeglądu sprawozdań finansowych. Wymogi niezależności w przypadku zleceń badania i przeglądu zostały omówione w rozdziale 290. Jeżeli klient zlecenia atestacyjnego jest również klientem badania lub przeglądu, wymogi opisane w rozdziale 290 mają zastosowanie także w odniesieniu do firmy, firm należących do sieci oraz członków zespołu przeprowadzającego badanie lub przegląd. W pewnych okolicznościach dotyczących zleceń atestacyjnych, kiedy sprawozdanie atestacyjne zawiera ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania oraz przy spełnieniu pewnych warunków, wymogi niezależności mogą zostać zmodyfikowane zgodnie z zapisami paragrafów 291.21–291.27.
- 291.2 Zlecenia atestacyjne mają na celu zwiększenie poziomu zaufania zamierzonych użytkowników do wyników przeprowadzonej z uwzględnieniem określonych kryteriów oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Międzynarodowe Założenia Konceptyjne Zleceń Atestacyjnych (Ramowe założenia atestacyjne) wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) opisują elementy oraz cele zlecenia atestacyjnego, a także identyfikują zlecenia, do których mają zastosowanie Międzynarodowe Standardy Zleceń Atestacyjnych (MSZA). Opis elementów i celów zlecenia atestacyjnego znajduje się w Ramowych założeniach atestacyjnych.
- 291.3 Postępowanie zgodnie z podstawową zasadą obiektywizmu wymaga niezależności wobec klientów zlecenia atestacyjnego. W przypadku zleceń atestacyjnych w interesie publicznym leży, i z tego powodu wymagane jest przez niniejszy Kodeks etyki, by członkowie zespołów wykonujących zlecenie atestacyjne oraz firmy zachowywały niezależność od klientów zleceń atestacyjnych oraz aby dokonano oceny zagrożeń, co do których firma ma powody sądzić, że zostały spowodowane udziałami lub powiązaniem firmy należącej do sieci. Ponadto, jeżeli zespół wykonujący zlecenie atestacyjne wie lub ma powody sądzić, że powiązania lub okoliczności mające związek z jednostką powiązaną z klientem zlecenia atestacyjnego mają znaczenie dla oceny niezależności firmy od klienta, przy rozpoznawaniu i ocenie zagrożeń oraz przy wyborze stosownych zabezpieczeń zespół wykonujący zlecenie atestacyjne bierze pod uwagę taką jednostkę powiązaną.

Podejście do niezależności zgodne z założeniami koncepcyjnymi

- 291.4 Celem treści zawartych w niniejszym rozdziale jest pomóc firmom i członkom zespołów wykonujących zlecenia atestacyjne w zastosowaniu opisanego poniżej podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi zmierzającego do uzyskania i zachowania niezależności.
- 291.5 Niezależność obejmuje:
- (a) *Niezależność umysłu*

Stan umysłu zezwalający na wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi i tym samym pozwalający danej osobie na działanie w sposób uczciwy, obiektywny i nacechowany zawodowym sceptycyzmem.
 - (b) *Niezależność wizerunku*

Unikanie faktów i okoliczności na tyle znaczących, że przeciętna i dobrze poinformowana strona trzecia, oceniając wszystkie konkretne fakty i okoliczności, mogłaby zasadnie twierdzić, że doszło do naruszenia uczciwości, obiektywizmu lub zawodowego sceptycyzmu firmy lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 291.6 Zawodowi księgowi stosują podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi w celu:
- (a) rozpoznania zagrożeń dla niezależności
 - (b) oceny znaczenia rozpoznanych zagrożeń oraz
 - (c) zastosowania stosownych zabezpieczeń w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.

Jeżeli zawodowy księgowy uzna, że w danej sytuacji nie są dostępne żadne zabezpieczenia lub nie można zastosować żadnych zabezpieczeń mogących wyeliminować zagrożenia lub zredukować je do akceptowalnego poziomu, usuwa zaistniałą okoliczność lub powiązanie wywołujące zagrożenia albo też odmawia przyjęcia lub kontynuacji zlecenia atestacyjnego.

Stosując te założenia koncepcyjne, zawodowy księgowy kieruje się zawodowym osądem.

- 291.7 Różne okoliczności lub ich kombinacje mogą mieć znaczenie przy ocenie zagrożeń dla niezależności. Nie jest możliwe zdefiniowanie wszystkich sytuacji wywołujących zagrożenia dla niezależności oraz określenie odpowiednich działań. Dlatego niniejszy Kodeks ustanawia założenia koncepcyjne, które wymagają od firm i członków zespołów wykonujących zlecenia atestacyjne rozpoznawania, oceny i podejmowania odpowiednich działań wobec zagrożeń dla niezależności. Podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi pomaga zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód w przestrzeganiu wymogów etycznych niniejszego Kodeksu. Założenia koncepcyjne mają zastosowanie do tak zróżnicowanych okoliczności które wywołują lub mogą wywoływać zagrożenia dla niezależności, iż mogą uniemożliwić zawodowemu księgowemu stwierdzenie, że dana sytuacja jest dozwolona, o ile nie została przez nie wyraźnie zabroniona.
- 291.8 W paragrafie 291.100 i kolejnych opisano sposób zastosowania podejścia do niezależności zgodny z założeniami koncepcyjnymi. W paragrafach tych nie uwzględniono jednak wszystkich okoliczności i powiązań mogących wywoływać zagrożenia dla niezależności.
- 291.9 Podejmując decyzję o przyjęciu lub kontynuacji zlecenia albo o tym, czy dana osoba może zostać członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, firma rozpoznaje i ocenia wszelkie zagrożenia dla niezależności. Jeżeli zagrożenia nie są na akceptowalnym poziomie i firma podejmuje decyzję o przyjęciu zlecenia lub włączeniu danej osoby do zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, ustala, czy dostępne są zabezpieczenia mogące wyeliminować te zagrożenia lub zredukować je do akceptowalnego poziomu. Jeżeli podejmowana decyzja dotyczy kontynuacji zlecenia, firma ustala, czy dalsze stosowanie istniejących zabezpieczeń pozwoli skutecznie wyeliminować zagrożenia lub zredukować je do akceptowalnego poziomu lub czy należy zastosować inne zabezpieczenia albo przerwać zlecenie. Każdorazowo wtedy, gdy w czasie wykonywania zlecenia firma uzyskuje nową informację o zagrożeniu, ocenia znaczenie tego zagrożenia stosownie do przyjętego podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi.
- 291.10 Niniejszy rozdział nawiązuje do znaczenia zagrożeń dla niezależności. Przy ocenie znaczenia danego zagrożenia uwzględnia się zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe.
- 291.11 W większości przypadków regulacje zawarte w niniejszym rozdziale nie nakładają na osoby zatrudnione przez firmę specyficznej odpowiedzialności za działania dotyczące niezależności, ponieważ ta odpowiedzialność może się różnić w zależności od wielkości, struktury i schematu organizacji firmy. MSKJ nakładają na firmę obowiązek ustalenia zasad i procedur dostarczających wystarczającej pewności, że jest zachowana niezależność wymagana przez właściwe standardy etyczne.

Zlecenia atestacyjne

- 291.12 Jak wyjaśniają dalej Ramowe założenia atestacyjne, w trakcie zlecenia atestacyjnego zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód formułuje wniosek mający zwiększyć zaufanie zamierzonych użytkowników (innych niż strona odpowiedzialna) do wyniku oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia przeprowadzonych z uwzględnieniem określonych kryteriów.
- 291.13 Wynikiem oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia jest informacja będąca rezultatem zastosowania kryteriów do danego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Termin „informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia” oznacza wynik oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Założenia koncepcyjne określają np., że stwierdzenie dotyczące skuteczności kontroli wewnętrznej (informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia) opiera się na zastosowaniu do oceny skuteczności procesu kontroli wewnętrznej (zagadnienia będące przedmiotem zlecenia) założeń koncepcyjnych, takich jak COSO⁴ lub CoCo⁵ (kryteria).

⁴ „Kontrola wewnętrzna – zintegrowane założenia koncepcyjne”. Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadwaya.

- 291.14 Zlecenia atestacyjne mogą być oparte na stwierdzeniach lub na sprawozdawczości bezpośredniej. W obydwu przypadkach uczestniczą trzy strony: zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, strona odpowiedzialna i zamierzeni użytkownicy.
- 291.15 W przypadku zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia dokonuje strona odpowiedzialna i takie informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia przyjmują formę udostępnionego zamierzonym użytkownikom stwierdzenia strony odpowiedzialnej.
- 291.16 W przypadku zlecenia atestacyjnego opartego na sprawozdawczości bezpośredniej zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód albo bezpośrednio dokonuje oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, bądź uzyskuje oświadczenie od strony odpowiedzialnej, która dokonała oceny lub pomiaru, które nie jest udostępniane zamierzonym użytkownikom. Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są przedstawiane zamierzonym użytkownikom w sprawozdaniu atestacyjnym.

Zlecenia atestacyjne oparte na stwierdzeniach

- 291.17 W przypadku zlecenia atestacyjnego opartego na stwierdzeniach członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne oraz firma zachowują niezależność od klienta zlecenia atestacyjnego (strony odpowiedzialnej za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, która może odpowiadać również za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia). Takie wymogi niezależności zakazują określonych powiązań pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a (a) członkami zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla i (b) osobami zatrudnionymi u klienta mogącymi wywierać znaczący wpływ na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Ponadto ustala się, czy zagrożenia dla niezależności powstają na skutek powiązań z osobami zatrudnionymi u klienta i mogącymi wywierać znaczący wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. Ocenie podlega również znaczenie zagrożeń, co do których firma ma powody sądzić, że wywołały je udziały i powiązania firmy należącej do sieci⁶.
- 291.18 W większości zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach strona odpowiedzialna odpowiada zarówno za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, jak i za samo zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. Jednakże w przypadku niektórych zleceń strona odpowiedzialna może nie odpowiadać za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. Na przykład, gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód został zaangażowany do wykonania zlecenia atestacyjnego w związku ze sporządzonym przez konsultanta ds. środowiska naturalnego sprawozdaniem na temat praktyk spółki w zakresie zrównoważonego rozwoju – które ma zostać przedłożone zamierzonym użytkownikom – konsultant ds. środowiska jest stroną odpowiedzialną za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale spółka odpowiada za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia (praktyki zrównoważonego rozwoju).
- 291.19 W przypadku zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach, w których strona odpowiedzialna odpowiada za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale nie za samo zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne oraz firma zachowują niezależność od strony odpowiadającej za informacje o przedmiocie zlecenia (klienta zlecenia atestacyjnego). Dodatkowo dokonuje się oceny wszelkich zagrożeń, co do których firma ma powody sądzić, że wywołały je udziały i powiązania między członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, firmą, firmą należąca do sieci a stroną odpowiedzialną za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.

Zlecenia atestacyjne oparte na sprawozdawczości bezpośredniej

- 291.20 W przypadku zleceń atestacyjnych opartych na sprawozdawczości bezpośredniej członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne oraz firma zachowują niezależność od klienta zlecenia atestacyjnego (strony odpowiedzialnej za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia). Dokonuje się

⁵ „Wytyczne do opiniowania kontroli – zasady CoCo”, Kryteria Rady ds. Kontroli, Kanadyjski Instytut Biegłych Księgowych.

⁶ Paragrafy 290.13 – 290.24 definiują pojęcie firmy należącej do sieci.

również oceny wszelkich zagrożeń, co do których firma ma powody sądzić, że wywołały je udziały lub powiązania firmy należącej do sieci.

Sprawozdania zawierające ograniczenie dotyczące wykorzystania

i rozpowszechniania

- 291.21 W pewnych okolicznościach, gdy sprawozdanie atestacyjne zawiera ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania oraz przy spełnieniu zapisów niniejszego paragrafu i paragrafu 291.22, wymogi niezależności omówione w niniejszym paragrafie mogą zostać zmodyfikowane. Modyfikacje wymogów zawartych w rozdziale 291 są dozwolone, jeżeli zamierzeni użytkownicy sprawozdania (a) są zaznajomieni z celem, informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia i ograniczeniami tego sprawozdania oraz (b) wyraźnie zgadzają się na zastosowanie zmodyfikowanych wymogów dotyczących niezależności. Zamierzeni użytkownicy mogą zapoznać się z celem, informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz ograniczeniami sprawozdania, uczestnicząc w ustalaniu rodzaju i zakresu zlecenia osobiście lub za pośrednictwem przedstawiciela upoważnionego do działania w ich imieniu. Dzięki temu firma ma większe możliwości kontaktowania się z zamierzonymi użytkownikami w sprawie niezależności, w tym w sprawie okoliczności mających istotny wpływ na ocenę zagrożeń dla niezależności oraz możliwych do zastosowania zabezpieczeń niezbędnych do ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu, jak również po to, aby uzyskać ich zgodę na wdrożenie zmodyfikowanych wymogów niezależności.
- 291.22 Firma komunikuje zamierzonym użytkownikom (np. w umowie) wymogi niezależności, które mają być zastosowane w związku ze świadczeniem zleceń atestacyjnych. Jeżeli zamierzeni użytkownicy stanowią pewną grupę użytkowników (np. są wierzycielami kredytu konsorcjalnego), których nie można wskazać imiennie w chwili ustalania warunków zlecenia, użytkowników takich informuje się o uzgodnionych przez ich przedstawiciela wymogach niezależności (może to być np. poprzez udostępnienie przez przedstawiciela wszystkim użytkownikom umowy podpisanej przez firmę).
- 291.23 Jeżeli firma wydaje temu samemu klientowi również sprawozdanie atestacyjne niezawierające ograniczenia dotyczącego jego wykorzystania i rozpowszechniania, zapisy paragrafów 291.25–291.27 nie zwalniają z obowiązku zastosowania w odniesieniu do tego zlecenia atestacyjnego wymogów paragrafów 291.1–291.156. Jeżeli firma wydaje temu samemu klientowi również sprawozdanie z badania, niezależnie od tego, czy zawiera ono ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania czy też nie, w odniesieniu do tego zlecenia badania zastosowanie mają zapisy rozdziału 290.
- 291.24 Modyfikacje wymogów zawartych w rozdziale 291, które są dopuszczalne w powyższych okolicznościach, zostały opisane w paragrafach 291.25–291.27. We wszystkich innych przypadkach wymagane jest spełnienie zapisów rozdziału 291.
- 291.25 W przypadku spełnienia warunków określonych w paragrafach 291.21 i 291.22 dane zapisy paragrafów 291.104–291.132 mają zastosowanie do wszystkich członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne oraz członków ich najbliższej i bliskiej rodziny. Ponadto należy ustalić, czy zagrożenia dla niezależności zostały wywołane przez udziały i powiązania pomiędzy klientem zlecenia atestacyjnego a innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, którymi są:
- (a) osoby udzielające konsultacji w sprawie określonych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń oraz
 - (b) osoby przeprowadzające kontrolę jakości, w tym kontrolę jakości wykonania zlecenia.
- Dokonyje się również oceny wszelkich zagrożeń w świetle paragrafów 291.104–291.132, co do których zespół wykonujący zlecenie ma powody sądzić, że wywołały je udziały lub powiązania istniejące pomiędzy klientem zlecenia atestacyjnego a innymi członkami firmy mogącymi wywierać bezpośredni wpływ na wynik zlecenia atestacyjnego, w tym osobami mającymi bezpośredni wpływ na wysokość wynagrodzenia lub bezpośrednio odpowiedzialnymi za nadzór, kierowanie lub innego rodzaju kontrolę nad partnerem odpowiedzialnym za realizację zlecenia atestacyjnego.
- 291.26 Pomimo spełnienia warunków określonych w paragrafach 291.21 i 291.22, jeżeli firma miałby w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego istotne udziały finansowe o charakterze

bezpośrednim lub pośrednim, powstałe zagrożenie czerpania korzyści własnych byłoby tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogłyby zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego firma nie może być w posiadaniu takiego udziału finansowego. Dodatkowo, firma ma obowiązek spełnić inne stosowne zapisy zawarte w paragrafach 291.112–291.156.

291.27 Ocenie podlegają również wszelkie zagrożenia, co do których firma ma powody sądzić, że zostały wywołane przez udziały i powiązania firmy należącej do sieci.

Wiele stron odpowiedzialnych

291.28 W przypadku niektórych zleceń atestacyjnych, zarówno tych opartych na stwierdzeniach, jak i na sprawozdawczości bezpośredniej, może być kilka stron odpowiedzialnych. Przy określaniu potrzeby zastosowania zapisów niniejszego rozdziału do każdej ze stron odpowiedzialnych w przypadku takich zleceń, firma może wziąć pod uwagę to, czy udział lub powiązanie między firmą lub członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a określoną stroną odpowiedzialną może stwarzać zagrożenie dla niezależności, które nie jest błahie i nieistotne w kontekście informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. W takich przypadkach należy wziąć pod uwagę takie czynniki, jak:

- istotność informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (lub samego zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia), za które odpowiada dana strona odpowiedzialna, oraz
- stopień zainteresowania publicznego związanego ze zleceniem.

W przypadku, gdy firma stwierdzi, że zagrożenie dla niezależności spowodowane takim udziałem lub powiązaniem z określoną stroną odpowiedzialną jest błahie i nieistotne, nie ma potrzeby stosowania zapisów niniejszego rozdziału w odniesieniu do tej strony odpowiedzialnej.

Dokumentacja

291.29 Dokumentacja zawiera ewidencję dotyczącą osądów zawodowego księgowego powstałych w związku z formułowaniem wniosków na temat przestrzegania wymogów niezależności. Brak dokumentacji nie jest wyznacznikiem tego, czy firma rozważyła daną kwestię ani czy jest niezależna. Zawodowy księgowy dokumentuje wnioski dotyczące spełnienia wymogów niezależności oraz istotę wszelkich właściwych dyskusji uzasadniających sformułowane wnioski. Dlatego:

- (a) Jeżeli niezbędne jest zastosowanie zabezpieczeń w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu – zawodowy księgowy dokumentuje rodzaj zagrożenia oraz dostępne lub zastosowane zabezpieczenia mające na celu zredukowanie zagrożenia do akceptowalnego poziomu oraz
- (b) Jeżeli konieczne było przeprowadzenie dogłębnej analizy zagrożenia w celu stwierdzenia konieczności zastosowania zabezpieczeń i zawodowy księgowy nie stwierdził takiej konieczności ze względu na możliwy do zaakceptowania poziom zagrożenia – zawodowy księgowy dokumentuje rodzaj zagrożenia oraz uzasadnienie sformułowanego wniosku.

Okres realizacji zlecenia

291.30 Niezależność od klienta zlecenia atestacyjnego jest wymagana zarówno w okresie realizacji zlecenia, jak i w okresie objętym informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Okres realizacji zlecenia zaczyna się wraz z rozpoczęciem świadczenia usług atestacyjnych przez zespół wykonujący zlecenie atestacyjne, upływa zaś z chwilą wydania sprawozdania atestacyjnego. Jeżeli zlecenie ma charakter powtarzalny, okres realizacji zlecenia kończy się wraz z powiadomieniem przez jedną ze stron o zakończeniu współpracy zawodowej lub wydaniem ostatniego sprawozdania atestacyjnego – w zależności od tego, co ma miejsce później.

291.31 W przypadku, gdy jednostka staje się klientem zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, na temat którego firma formułuje wniosek, firma ustala, czy jakiegokolwiek zagrożenia zostały wywołane przez:

- (a) powiązania finansowe lub gospodarcze z klientem zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale przed przyjęciem zlecenia atestacyjnego lub
- (b) usługi wcześniej świadczone na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego.

291.32 Jeżeli usługa nieatestacyjna była świadczona na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, ale przed rozpoczęciem świadczenia usług atestacyjnych przez zespół wykonujący zlecenie atestacyjne, a świadczenie tej usługi w trakcie okresu objętego zleceniem atestacyjnym jest niedozwolone, firma ocenia wszelkie zagrożenia dla niezależności powstałe w związku z tą usługą. Jeżeli któregokolwiek z zagrożeń nie jest na akceptowalnym poziomie, zlecenie atestacyjne można przyjąć tylko pod warunkiem, że zastosowano zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- wyłączenie z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne personelu, który wykonywał usługę nieatestacyjną
- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu właściwych prac wykonanych odpowiednio w związku ze zleceniem atestacyjnym i nieatestacyjnym lub
- zaangażowanie innej firmy, aby dokonała oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub zaangażowanie innej firmy do ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w wymiarze umożliwiającym jej przyjęcie odpowiedzialności za tę usługę.

Jeżeli jednak usługa nieatestacyjna nie została zakończona i jej zakończenie lub przerwanie jest niepraktyczne przed rozpoczęciem świadczenia usług zawodowych w związku ze zleceniem atestacyjnym, firma przyjmuje zlecenie atestacyjne tylko wtedy, gdy spełnione są następujące warunki:

- (a) usługa nieatestacyjna zostanie zakończona w krótkim czasie lub
- (b) klient dysponuje rozwiązaniami umożliwiającymi przekazanie w krótkim czasie usługi do realizacji przez innego usługodawcę.

W okresie wykonywania zlecenia w miarę potrzeby stosuje się odpowiednie zabezpieczenia. Dodatkowo sprawę omawia się z osobami sprawującymi nadzór.

Naruszenie postanowień niniejszego rozdziału

291.33 Gdy naruszenie postanowienia niniejszego rozdziału zostanie rozpoznane, firma kończy, zawiesza lub eliminuje udział lub powiązanie, które spowodowało naruszenie, oraz ocenia znaczenie tego naruszenia i jego wpływ na obiektywizm firmy i możliwość wydania przez nią sprawozdania atestacyjnego. Firma ustala, czy mogą zostać podjęte działania, które w satysfakcjonujący sposób zaradzą konsekwencjom naruszenia. Ustalając to, firma posługuje się zawodowym osądem i bierze pod uwagę, czy racjonalna i poinformowana strona trzecia – oceniająca znaczenie naruszenia, podjęte działania oraz konkretne fakty i okoliczności znane w danej chwili zawodowemu księgowemu – mogłaby stwierdzić, że obiektywizm firmy został naruszony i tym samym firma nie może wydać sprawozdania atestacyjnego.

291.34 Jeśli firma stwierdzi, że nie można podjąć działań, aby w satysfakcjonujący sposób zaradzić konsekwencjom naruszenia, jak najszybciej informuje ona zleceniodawcę lub osoby sprawujące nadzór, w zależności od tego, co jest odpowiednie, i podejmuje kroki niezbędne do zakończenia zlecenia atestacyjnego zgodnie z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi bądź regulacyjnymi właściwymi w przypadku zakończenia zlecenia atestacyjnego.

291.35 Jeśli firma stwierdzi, że można podjąć działania, aby w satysfakcjonujący sposób zaradzić konsekwencjom naruszenia, omawia naruszenie oraz podjęte lub planowane działania ze zleceniodawcą lub z osobami sprawującymi nadzór w zależności od tego, co jest odpowiednie. Firma omawia naruszenie oraz proponowane działania bez zbędnej zwłoki, biorąc pod uwagę okoliczności zlecenia i naruszenia.

- 291.36 Jeżeli zleceniodawca lub, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór nie zgodzą się, że działania w satysfakcjonujący sposób zaradzą konsekwencjom naruszenia, firma podejmuje kroki niezbędne do zakończenia zlecenia atestacyjnego zgodnie z mającymi zastosowanie wymogami prawnymi bądź regulacyjnymi właściwymi w przypadku zakończenia zlecenia atestacyjnego.
- 291.37 Firma dokumentuje naruszenie, podjęte działania, kluczowe decyzje i wszystkie kwestie omówione ze zleceniodawcą lub osobami sprawującymi nadzór. Gdy firma kontynuuje zlecenie atestacyjne, wśród dokumentowanych kwestii znajduje się również wniosek, że w świetle zawodowego osądu firmy obiektywizm nie został naruszony, oraz uzasadnienie, w jaki sposób podjęte działania w satysfakcjonującym zakresie zaradziły konsekwencjom naruszenia, aby firma mogła wydać sprawozdanie atestacyjne.

W paragrafach 291.38–291.99 celowo nie umieszczono treści.

Zastosowanie podejścia do niezależności zgodnego z założeniami koncepcyjnymi

- 291.100 Paragrafy 291.104–291.156 stanowią opis konkretnych okoliczności i powiązań wywołujących lub mogących wywoływać zagrożenia dla niezależności. W paragrafach tych opisano potencjalne zagrożenia oraz rodzaje zabezpieczeń, które mogą być odpowiednie do ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu, a także wskazano na pewne sytuacje, w których żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Paragrafy te nie opisują jednak wszystkich okoliczności i powiązań, które wywołują lub mogą wywoływać zagrożenie dla niezależności. Firma i członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne dokonują oceny implikacji podobnych, lecz różniących się od siebie, okoliczności i powiązań oraz określają, czy zabezpieczenia, w tym zabezpieczenia opisane w paragrafach 200.11–200.14, mogą być w miarę potrzeby zastosowane w celu wyeliminowania zagrożeń dla niezależności lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.
- 291.101 Niniejsze paragrafy pokazują zastosowanie podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi w odniesieniu do zleceń atestacyjnych i należy je odczytywać w powiązaniu z paragrafem 291.28, zgodnie z którym w większości zleceń atestacyjnych jest jedna strona odpowiedzialna i ta strona odpowiedzialna jest klientem zlecenia atestacyjnego. Niemniej jednak w niektórych zleceniach atestacyjnych są dwie lub więcej stron odpowiedzialnych. W takich okolicznościach ocenia się wszelkie zagrożenia, które zdaniem firmy powstały na skutek udziałów i powiązań pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, firmą, firmą należącą do sieci a stroną odpowiedzialną za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. W przypadku sprawozdań atestacyjnych zawierających ograniczenie dotyczące ich wykorzystania i rozpowszechniania niniejsze paragrafy odczytuje się w kontekście paragrafów 291.21–291.27.
- 291.102 Interpretacja 2005–01 dostarcza dalszych wytycznych dotyczących zastosowania wymogów niezależności zawartych w niniejszym rozdziale do zleceń atestacyjnych.
- 291.103 Paragrafy 291.104–291.119 odnoszą się do istotności udziałów finansowych, pożyczki, poręczenia lub do znaczenia powiązania gospodarczego. Aby stwierdzić, czy udział jest istotny dla danej osoby, można uwzględnić łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i członków jej najbliższej rodziny.

Udziały finansowe

- 291.104 Udziały finansowe w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego mogą wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Istnienie i znaczenie jakiegokolwiek zagrożenia zależy od:
- rola osoby posiadającej udział finansowy,
 - tego, czy jest to udział bezpośredni czy pośredni oraz
 - istotności udziału finansowego.
- 291.105 Udziały finansowe można posiadać w sposób pośredni (np. poprzez zbiorowy instrument inwestycyjny, majątek lub fundusz powierniczy). To, czy udziały finansowe mają charakter pośredni czy bezpośredni, zależy od tego, czy posiadacz czerpiący z nich korzyści sprawuje kontrolę nad instrumentem inwestycyjnym lub ma zdolność wpływania na decyzje inwestycyjne. Jeśli ma miejsce sprawowanie kontroli nad instrumentem inwestycyjnym lub istnieje możliwość wywierania wpływu na decyzje inwestycyjne, taki udział w rozumieniu niniejszego Kodeksu uznaje się za bezpośredni udział finansowy. Z kolei jeżeli posiadacz czerpiący korzyści z udziałów nie sprawuje kontroli nad instrumentem inwestycyjnym lub nie ma możliwości wywierania wpływu na decyzje inwestycyjne, taki udział w rozumieniu niniejszego kodeksu uznaje się za pośredni udział finansowy.
- 291.106 Jeżeli członek zespołu atestacyjnego, członek jego najbliższej rodziny lub firma posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego członek zespołu atestacyjnego, członek jego najbliższej rodziny ani firma nie mogą posiadać

bezpośredniego udziału finansowego lub istotnego, pośredniego udziału finansowego w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego.

291.107 Jeżeli członek zespołu atestacyjnego wie, że członek jego bliskiej rodziny posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego, powstaje zagrożenie czerpania korzyści własnych. O znaczeniu zagrożenia decydują następujące czynniki:

- rodzaj powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a członkiem jego bliskiej rodziny oraz
- istotność udziału finansowego dla członka bliskiej rodziny.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zbycie przez członka bliskiej rodziny – w możliwie najwcześniejszym terminie – całości udziału finansowego lub zbycie takiej części pośredniego udziału finansowego, aby pozostały udział przestał być istotny
- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

291.108 Jeżeli członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, członek jego najbliższej rodziny lub firma posiadają bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w spółce posiadającej kontrolny pakiet udziałów w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego, a ten klient jest istotny dla spółki, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, członek jego najbliższej rodziny i firma nie mogą posiadać takiego udziału finansowego.

291.109 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje wówczas, gdy firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członek jego najbliższej rodziny występuje w roli powiernika bezpośredniego udziału finansowego lub istotnego, pośredniego udziału finansowego w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego. Posiadanie takiego udziału jest dopuszczalne pod warunkiem, że:

- (a) zarówno powiernik, jak i członek jego najbliższej rodziny oraz firma nie są beneficjentami funduszu powierniczego
- (b) udział funduszu powierniczego w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego nie jest istotny dla funduszu
- (c) fundusz powierniczy nie może wywierać znaczącego wpływu na jednostkę będącą klientem zlecenia atestacyjnego oraz
- (d) powiernik, członek jego najbliższej rodziny lub firma nie mogą wywierać znaczącego wpływu na żadne decyzje inwestycyjne związane z udziałem finansowym w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego.

291.110 Członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne ustalają, czy zagrożenie czerpania korzyści własnych jest wywołane jakimkolwiek znanym udziałem finansowym innych osób w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego, w tym:

- partnerów i specjalistów zatrudnionych w firmie, innych niż osoby, o których mowa powyżej lub członków ich najbliższej rodziny, oraz
- osób, które posiadają bliskie osobiste powiązania z członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

O powstaniu zagrożenia czerpania korzyści własnych w związku z posiadaniem tych udziałów decydują następujące czynniki:

- struktura organizacyjna, operacyjna i struktura sprawozdawczości firmy oraz

- rodzaj powiązania pomiędzy daną osobą a członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- usunięcie z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne członka posiadającego osobiste powiązania
- odsunięcie członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne od podejmowania jakichkolwiek decyzji istotnych dla zlecenia atestacyjnego lub
- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

291.111 Jeżeli firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członek jego najbliższej rodziny otrzymuje, na przykład, w drodze dziedziczenia, w formie prezentu lub w wyniku fuzji, bezpośredni udział finansowy lub pośredni, istotny udział finansowy w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego, a jednocześnie niniejszy rozdział nie dopuszcza posiadania takiego udziału, wówczas:

- (a) Jeżeli udział został otrzymany przez firmę – firma zbywa udział niezwłocznie, zaś w przypadku pośredniego udziału finansowego – zbywa jego wystarczającą część, tak aby pozostały udział przestał być istotny, lub
- (b) Jeżeli udział został otrzymany przez członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członka jego najbliższej rodziny – osoba, która otrzymała udział finansowy, zbywa go niezwłocznie lub zbywa jego wystarczającą część tak aby pozostały udział przestał być istotny.

Pożyczki i poręczenia

291.112 Zagrożenie dla niezależności może powstać w przypadku udzielenia członkowi zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, członkowi jego najbliższej rodziny lub firmie pożyczki lub poręczenia pożyczki przez bank lub podobną instytucję będącą klientem zlecenia atestacyjnego. W przypadku, gdy udzielenie pożyczki lub poręczenia nie następuje z wykorzystaniem zwykłych procedur, warunków i wymogów kredytowych, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest na tyle znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, członek jego najbliższej rodziny ani firma nie mogą przyjąć takiej pożyczki lub poręczenia.

291.113 Jeżeli bank lub podobna instytucja będąca klientem zlecenia atestacyjnego udziela pożyczki firmie z wykorzystaniem zwykłych procedur, warunków i wymogów kredytowych i taka pożyczka jest istotna dla klienta zlecenia atestacyjnego lub firmy otrzymującej pożyczkę, zastosowanie zabezpieczeń może doprowadzić do zredukowania zagrożenia czerpania korzyści własnych do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia może być dokonanie przeglądu pracy przez zawodowego księgowego z należącej do sieci firmy niezwiązanej ze zleceniem atestacyjnym i niebędącej beneficjentem pożyczki.

291.114 Zagrożenie dla niezależności nie powstaje wówczas, gdy bank lub podobna instytucja będąca klientem zlecenia atestacyjnego udziela członkowi zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członkowi jego najbliższej rodziny pożyczki albo poręczenia pożyczki na podstawie zwykłych procedur, warunków i wymogów kredytowych. Przykładami tego rodzaju pożyczek są kredyty hipoteczne, kredyty w rachunku bieżącym, kredyty samochodowe oraz limity na kartach kredytowych.

291.115 Jeżeli firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członek jego najbliższej rodziny otrzymuje pożyczkę lub poręczenie pożyczki od klienta zlecenia atestacyjnego niebędącego bankiem ani podobną instytucją, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu, chyba że pożyczka lub poręczenie są nieistotne zarówno dla firmy lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne i członka jego najbliższej rodziny, jak i dla klienta.

- 291.116 Analogicznie, jeżeli firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członek jego najbliższej rodziny udziela pożyczki lub poręczenia klientowi zlecenia atestacyjnego, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu, chyba że pożyczka lub poręczenie są nieistotne zarówno dla firmy lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne i członka jego najbliższej rodziny, jak i dla klienta.
- 291.117 Jeżeli firma, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członek jego najbliższej rodziny ma depozyt lub posiada konto maklerskie odpowiednio w banku, domu maklerskim lub w podobnej instytucji będącej klientem zlecenia atestacyjnego, zagrożenie dla niezależności nie powstaje pod warunkiem, że depozyt został utworzony, a konto jest utrzymywane na zwykłych, komercyjnych warunkach.

Powiązania gospodarcze

291.118 Bliskie powiązania gospodarcze pomiędzy firmą lub członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, lub członkiem jego najbliższej rodziny a klientem zlecenia atestacyjnego lub jego kierownictwem wynikające ze współpracy gospodarczej lub wspólnego udziału finansowego mogą wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Powiązania te mogą być następujące:

- Posiadanie udziału finansowego we wspólnym przedsięwzięciu z klientem zlecenia atestacyjnego, właścicielem posiadającym jego pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla jednostki lub inną osobą sprawującą wyższe funkcje kierownicze w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego.
- Ustalenia prowadzące do połączenia jednej lub kilku usług lub produktów firmy z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta zlecenia atestacyjnego, a następnie wprowadzenia takiego pakietu na rynek pod szyldem obydwu stron.
- Ustalenia dotyczące dystrybucji lub marketingu, w ramach których firma zajmuje się dystrybucją lub marketingiem produktów lub usług klienta zlecenia atestacyjnego, lub klient zlecenia atestacyjnego zajmuje się dystrybucją lub marketingiem produktów lub usług firmy.

Powstałe wówczas zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenie nie może zredukować go do akceptowalnego poziomu, chyba że udział finansowy jest nieistotny, a powiązanie gospodarcze jest nieznaczące odpowiednio dla firmy i klienta zlecenia atestacyjnego lub jego kierownictwa. Jeżeli udział finansowy jest istotny, a powiązanie gospodarcze znaczące, nie tworzy się wówczas takiego powiązania gospodarczego, redukuje się je do nieznaczącego poziomu lub przerywa.

Posiadającego takie powiązania gospodarcze i udziały członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne wyklucza się z zespołu, chyba że jego udział finansowy jest nieistotny, a powiązanie jest dla niego nieznaczące.

W przypadku powiązania gospodarczego pomiędzy członkiem najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a klientem zlecenia atestacyjnego lub jego kierownictwem ocenia się znaczenie zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

291.119 Zakup produktów lub usług od klienta zlecenia atestacyjnego przez firmę lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, lub członka jego najbliższej rodziny nie wywołuje zasadniczo zagrożenia dla niezależności, pod warunkiem że transakcja jest dokonywana w normalnym toku działalności gospodarczej oraz na rynkowych warunkach. Transakcje te mogą jednak mieć taki charakter oraz znaczenie, że wywołują zagrożenie czerpania korzyści własnych. W związku z powyższym ocenia się znaczenie zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- wyeliminowanie lub zredukowanie znaczenia transakcji lub
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

Powiązania rodzinne i osobiste

291.120 Rodzinne i osobiste powiązania między członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla, lub niektórymi pracownikami klienta zlecenia atestacyjnego (w zależności od pełnionej przez nich funkcji) mogą wywoływać zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. O istnieniu i znaczeniu zagrożeń decyduje szereg czynników, w tym obowiązki danej osoby w ramach zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, rola członka rodziny lub innej osoby w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego oraz bliskość powiązań.

291.121 W przypadku, gdy członek najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest:

- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego lub
- (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego

lub zajmował takie stanowisko w okresie objętym zleceniem lub informacjami o przedmiotowym zagadnieniu, zagrożenie dla niezależności może być zredukowane do akceptowalnego poziomu wyłącznie poprzez usunięcie takiej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne. Tego rodzaju powiązanie jest na tyle bliskie, że żadne inne zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Zgodnie z powyższym żadna osoba posiadająca takie powiązanie nie może być członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

291.122 Zagrożenia dla niezależności powstają wówczas, gdy członek najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia. Znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- stanowiska zajmowanego przez członka najbliższej rodziny oraz
- roli specjalisty w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne.

W związku z powyższym ocenia się znaczenie takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub
- wprowadzenie takiego podziału obowiązków w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne, by specjalista nie zajmował się zagadnieniami, które leżą w zakresie obowiązków członka jego najbliższej rodziny.

291.123 Zagrożenia dla niezależności powstają wówczas, gdy członek bliskiej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest:

- (a) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego lub
- (b) pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego.

Znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- rodzaju powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a członkiem jego bliskiej rodziny,
- stanowiska zajmowanego przez członka bliskiej rodziny oraz
- funkcji specjalisty w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne.

W związku z powyższym ocenia się znaczenie takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub

- wprowadzenie takiego podziału obowiązków w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne, by specjalista nie zajmował się zagadnieniami, które leżą w zakresie obowiązków członka jego bliskiej rodziny.

291.124 Zagrożenia dla niezależności powstają wówczas, gdy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest blisko powiązany z osobą, która wprawdzie nie jest członkiem jego najbliższej lub bliskiej rodziny, ale jest członkiem zarządu, kierownictwa wyższego szczebla lub pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego. Członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne posiadający takie powiązanie przeprowadza konsultacje zgodnie z zasadami i procedurami obowiązującymi w firmie. Znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- rodzaju powiązania między taką osobą a członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne,
- stanowiska zajmowanego przez tę osobę u klienta zlecenia atestacyjnego oraz
- roli specjalisty w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne.

W związku z powyższym ocenia się znaczenie takich zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- usunięcie specjalisty z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub
- wprowadzenie takiego podziału obowiązków w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne, by dany specjalista nie zajmował się zagadnieniami, które leżą w zakresie obowiązków osoby, z którą łączy go bliskie powiązania.

291.125 Zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogą być wywołane osobistymi lub rodzinnymi powiązaniami pomiędzy (a) partnerem lub pracownikiem firmy niebędącym członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a (b) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego lub pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego. O istnieniu i znaczeniu takiego zagrożenia decydują następujące czynniki:

- rodzaj powiązania pomiędzy partnerem lub pracownikiem firmy a członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla lub pracownikiem klienta
- poziom interakcji partnera lub pracownika firmy z zespołem wykonującym zlecenie atestacyjne
- stanowisko zajmowane w firmie przez partnera lub pracownika oraz
- rola danej osoby w jednostce będącej klientem.

W związku z powyższym ocenia się znaczenie takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- wprowadzenie podziału obowiązków partnera lub pracownika w celu zredukowania potencjalnego wpływu na zlecenie atestacyjne lub
- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu odpowiednich czynności przeprowadzonych w związku ze zleceniem atestacyjnym.

Zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego

291.126 Zagrożenia nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogą powstać, gdy członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego, lub pracownik zatrudniony na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego pełnił uprzednio funkcję członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub funkcję partnera firmy.

291.127 Jeżeli były członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub partner firmy objął takie stanowisko u klienta zlecenia atestacyjnego, istnienie i znaczenie zagrożeń nadmiernej zażyłości lub zastraszenia będzie zależało od następujących czynników:

- stanowiska, jakie dana osoba objęła u klienta
- zaangażowania tej osoby w prace zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne
- okresu, jaki upłynął od czasu, gdy osoba ta przestała pełnić funkcję członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub partnera firmy, oraz
- stanowiska, jakie dana osoba zajmowała uprzednio w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne lub w firmie, np. czy dana osoba była odpowiedzialna za utrzymywanie stałych kontaktów z kierownictwem klienta lub osobami sprawującymi nadzór.

We wszystkich przypadkach taka osoba nie może w dalszym ciągu uczestniczyć w działalności gospodarczej firmy lub w jej czynnościach zawodowych.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zastosowanie takich rozwiązań, aby dana osoba nie była uprawniona do uzyskiwania świadczeń lub płatności od firmy, chyba że są dokonywane według stałych ustalonych wcześniej warunków
- zastosowanie takich rozwiązań, aby kwota zobowiązania wobec danej osoby nie była istotna dla firmy
- modyfikacja planu zlecenia atestacyjnego
- przydzielenie do zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne osób mających doświadczenie porównywalne z doświadczeniem osoby zatrudnionej u klienta lub
- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy wykonanej przez byłego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

291.128 W przypadku, gdy były partner firmy zajął tożsame stanowisko w jednostce, po czym ta jednostka stała się klientem zlecenia atestacyjnego tej firmy, dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia dla niezależności i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

291.129 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje w przypadku, gdy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne uczestniczy w realizacji zlecenia atestacyjnego, wiedząc, że w przyszłości zostanie lub może zostać zatrudniony u klienta zlecenia atestacyjnego. Zasady i procedury obowiązujące w firmie nakładają na członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne obowiązek informowania o rozpoczęciu negocjacji z klientem w sprawie pracy. Po otrzymaniu takiej informacji ocenia się znaczenie zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub
- przegląd znaczących osądów dokonanych przez daną osobę w czasie, gdy była członkiem zespołu.

Uprzednie zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego

291.130 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości może powstać wówczas, gdy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne pełnił uprzednio funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla, lub pracownika klienta zlecenia atestacyjnego. Dzieje się tak np. wtedy, gdy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne dokonuje oceny elementów informacji o przedmiotowym zagadnieniu sporządzonych przez niego w czasie, gdy był zatrudniony u klienta zlecenia atestacyjnego.

- 291.131 Jeżeli w okresie objętym sprawozdaniem atestacyjnym członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne pełnił funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego lub był zatrudniony jako pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego, powstałe wówczas zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego takich osób nie włącza się w skład zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 291.132 Zagrożenia czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości mogą powstać wówczas, gdy przed okresem objętym sprawozdaniem atestacyjnym członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne pełnił funkcję członka zarządu, członka kierownictwa wyższego szczebla jednostki będącej klientem zlecenia atestacyjnego lub był zatrudniony jako pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informacje o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego. Takie zagrożenia powstałyby, jeżeli np. w okresie zatrudnienia u klienta zlecenia atestacyjnego dana osoba podjęła decyzję lub wykonała pracę, która miałaby być objęta oceną w bieżącym okresie w ramach bieżącego zlecenia atestacyjnego. Istnienie i znaczenie takich zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:
- stanowiska zajmowanego przez daną osobę u klienta
 - okresu, jaki upłynął od czasu, gdy dana osoba przestała pracować dla klienta
 - roli specjalisty w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia takiego zagrożenia i stosuje się odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia jest przeprowadzenie przeglądu pracy wykonanej przez daną osobę jako członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

Pełnienie roli członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego

- 291.133 Jeżeli partner lub pracownik firmy pełni funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego, powstałe zagrożenia autokontroli lub czerpania korzyści własnych są tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą ich zredukować do akceptowalnego poziomu. W związku z tym żaden partner ani pracownik firmy nie może pełnić funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego.
- 291.134 Do stanowiska sekretarza spółki przypisane są różne kompetencje w różnych systemach prawnych. Ich zakres może rozciągać się od takich obowiązków administracyjnych, jak zarządzanie personelem i prowadzenie dokumentacji spółki po zapewnienie przestrzegania przez spółkę przepisów lub doradzanie w kwestiach dotyczących ładu korporacyjnego. Zasadniczo uznaje się, że stanowisko to wskazuje na bliskie powiązanie z jednostką.
- 291.135 Jeżeli partner lub pracownik firmy pełni funkcję sekretarza spółki u klienta zlecenia atestacyjnego, zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta są zazwyczaj tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą ich zredukować do akceptowalnego poziomu. Niezależnie od zapisów paragrafu 291.133, jeżeli na taką praktykę wyraźnie zezwala prawo krajowe, zasady wykonywania zawodu i praktyka zawodowa oraz pod warunkiem, że kierownictwo klienta podejmuje wszystkie istotne decyzje – wówczas obowiązki i funkcje sekretarza powinny ograniczać się do rutynowych obowiązków administracyjnych takich, jak sporządzanie protokołów lub prowadzenie ustawowo uregulowanej dokumentacji. W takich okolicznościach dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.
- 291.136 Doradzanie w zakresie zagadnień administracyjnych lub rutynowe czynności administracyjne wspomagające funkcję sekretariatu spółki nie są zasadniczo postrzegane jako zagrożenie dla niezależności, pod warunkiem że kierownictwo klienta podejmuje wszystkie istotne decyzje.

Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem zlecenia atestacyjnego

291.137 Długotrwałe zaangażowanie tego samego personelu wyższego szczebla w zlecenie atestacyjne wywołuje zagrożenia nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. Znaczenie zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- jak długo dana osoba była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne
- roli danej osoby w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne
- struktury firmy
- rodzaju zlecenia atestacyjnego
- czy były zmiany w ramach kierownictwa klienta oraz
- czy zmienił się rodzaj lub poziom złożoności informacji o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- wyłączenie personelu wyższego szczebla drogą rotacji z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne
- dokonanie przez zawodowego księgowego, który nie był członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, przeglądu pracy wykonanej przez personel wyższego szczebla lub
- regularne wewnętrzne i zewnętrzne niezależne kontrole jakości wykonania zlecenia.

Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego

291.138 Firmy tradycyjnie świadczą na rzecz klientów zleceń atestacyjnych szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie z posiadanymi umiejętnościami i wiedzą specjalistyczną. Świadczenie usług nieatestacyjnych może jednak wywoływać zagrożenia dla niezależności firmy lub członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne. Najczęściej spotykane, to zagrożenia autokontroli, czerpania korzyści własnych i promowania interesów klienta.

291.139 Tam, gdzie niniejszy rozdział nie dostarcza szczegółowych wytycznych na temat konkretnej usługi nieatestacyjnej, do oceny konkretnych okoliczności mają zastosowanie założenia koncepcyjne.

291.140 Przed przyjęciem przez firmę zlecenia świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego 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 zlecenie atestacyjne 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 jest świadczona.

Obowiązki zarządcze

291.141 Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie i prowadzenie spraw oraz kierowanie działaniami jednostki, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania (nabywania i zatrudniania), wykorzystywania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych.

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

- 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 te działania odpowiedzialności
 - autoryzację transakcji
 - kontrolowanie rachunków bankowych lub inwestycji lub 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 opracowanie, wdrożenie, monitorowanie i sprawowanie kontroli wewnętrznej
- 291.143 Świadcząc usługi atestacyjne na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego, firma nie może przyjmować obowiązków zarządczych w ramach usługi atestacyjnej. Jeżeli firma przyjęłaby obowiązki zarządcze w ramach usługi atestacyjnej, powstałe zagrożenia byłyby tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogłyby zredukować ich do akceptowalnego poziomu. Jeżeli firma przyjmuje obowiązki zarządcze w ramach innych usług świadczonych na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego, zapewnia, że obowiązki te nie mają związku z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz udostępnioną przez firmę informacją o przedmiocie zlecenia atestacyjnego.
- 291.144 Świadcząc usługi związane z zagadnieniem będącym przedmiotem lub informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego świadczonego przez firmę, firma zapewnia, że kierownictwo klienta wydaje wszystkie osądy i podejmuje decyzje związane z zagadnieniem będącym przedmiotem lub informacją o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, za które odpowiedzialne jest kierownictwo klienta. Obejmuje to zapewnienie, 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 z grona kierownictwa wyższego szczebla, będzie rozumiała cele, charakter i wyniki usług oraz stosowne obowiązki klienta i firmy. Nie wymaga się jednak, aby osoba ta posiadała wiedzę specjalistyczną potrzebną do wykonania lub ponownego wykonania usług,
 - sprawuje nadzór nad usługami i ocenia zgodność wyników wykonanych usług z celami klienta oraz
 - przyjmuje odpowiedzialność za ewentualne działania, które mogą zostać podjęte na skutek tych usług.

Inne uwagi

- 291.145 Zagrożenia dla niezależności mogą powstawać wówczas, gdy firma świadczy usługi nieatestacyjne dotyczące informacji o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego. W takich przypadkach ocenia się poziom zaangażowania firmy w przygotowanie informacji o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego oraz ustala się, czy jakiegokolwiek zagrożenia autokontroli, które nie są na akceptowalnym poziomie, mogą zostać zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń.
- 291.146 Zagrożenie autokontroli może powstać wówczas, gdy firma jest zaangażowana w opracowanie informacji o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia, które następnie stają się informacjami o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego. Zagrożenie autokontroli powstaje np. wówczas, gdy firma opracowała i sporządziła informacje finansowe dotyczące przyszłości, a następnie wykonała usługę atestacyjną w odniesieniu do tych informacji. Dlatego firma ocenia znaczenie wszelkich zagrożeń autokontroli powstałych w związku ze świadczeniem tego rodzaju usług oraz w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.
- 291.147 Jeżeli firma dokonuje wyceny stanowiącej część informacji o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego, ocenia znaczenie wszelkich zagrożeń autokontroli i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

Wynagrodzenia

Wynagrodzenia – relatywna wysokość

291.148 Jeżeli łączna kwota wynagrodzenia uzyskanego od klienta zlecenia atestacyjnego stanowi znaczną część całkowitej kwoty wynagrodzeń firmy formułującej wniosek z przeprowadzonego zlecenia atestacyjnego, uzależnienie od tego klienta oraz obawa utraty tego klienta wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Znaczenie zagrożenia będzie zależeć od następujących czynników:

- struktury operacyjnej firmy
- tego, czy firma posiada ugruntowaną pozycję, czy też jest firmą nowo powstałą oraz
- jakościowego i/lub ilościowego znaczenia klienta dla firmy.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- zmniejszenie uzależnienia od danego klienta zlecenia atestacyjnego
- zewnętrzne kontrole jakości lub
- konsultacje ze stroną trzecią, taką jak organ regulujący lub zawodowy księgowy w sprawie kluczowych osądów wydanych w związku ze zleceniem atestacyjnym.

291.149 Zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia może powstać także wtedy, gdy znaczną część wynagrodzenia pochodzącego ze zleceń atestacyjnych danego partnera stanowią przychody uzyskane od jednego klienta zlecenia atestacyjnego tego partnera. W związku z tym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia może być dokonanie przez zawodowego księgowego niebędącego członkiem zespołu atestacyjnego weryfikacji pracy lub udzielenie innego rodzaju porady.

Zaległe wynagrodzenia

291.150 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać wówczas, gdy klient zlecenia atestacyjnego przez długi czas zalega z uregulowaniem wynagrodzenia, szczególnie wtedy, gdy znaczna część wynagrodzenia nie jest zapłacona przed wydaniem sprawozdania atestacyjnego za kolejny okres, o ile zostanie sporządzone. Zazwyczaj należy się spodziewać, że firma zwróci się o uregulowanie płatności przed wydaniem takiego sprawozdania. Jeżeli wynagrodzenie nie zostanie zapłacone po wydaniu sprawozdania, dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia jest udzielenie porady lub dokonanie przeglądu prac przez zawodowego księgowego, który nie brał udziału w wykonaniu zlecenia atestacyjnego. Firma ustala, czy zaległe wynagrodzenia mogłyby zostać uznane za równoważne pożyczce udzielonej klientowi i czy ze względu na znaczenie zaległych wynagrodzeń stosowne jest przyjęcie kolejnego lub kontynuowanie obecnego zlecenia atestacyjnego.

Wynagrodzenia warunkowe

291.151 Wynagrodzenia warunkowe są kalkulowane z uwzględnieniem z góry ustalonych zasad związanych z wynikiem transakcji lub skutkiem usług świadczonych przez firmę. Na potrzeby niniejszego rozdziału wynagrodzeń nie uznaje się za warunkowe, jeżeli ustalił je sąd lub inny organ władzy.

291.152 Wynagrodzenie warunkowe z tytułu zlecenia atestacyjnego naliczane bezpośrednio przez firmę lub pośrednio, np. przez pośrednika firmy, stwarza zagrożenie czerpania korzyści własnych tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą go zredukować do akceptowalnego poziomu. W związku z tym, firma nie zawiera takich umów.

291.153 Wynagrodzenie warunkowe naliczane bezpośrednio lub pośrednio, np. przez pośrednika firmy z tytułu usług nieatestacyjnych świadczonych na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego, może również wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Jeżeli wynik usługi nieatestacyjnej, a tym

samym wysokość wynagrodzenia jest uzależniona od obowiązujących lub przyszłych osądów dotyczących kwestii mających istotne znaczenie dla informacji o przedmiotowym zagadnieniu zlecenia atestacyjnego, żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Dlatego takie wynagrodzenia nie są akceptowane.

291.154 W przypadku innych ustaleń dotyczących wynagrodzeń warunkowych naliczonych przez firmę z tytułu usług nieatestacyjnych na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego istnienie i znaczenie zagrożeń będzie zależeć od następujących czynników:

- zakresu możliwych kwot wynagrodzeń
- tego, czy odpowiedni organ władzy określa wynik rozpatrywanej sprawy, na podstawie którego zostanie ustalona wysokość wynagrodzenia warunkowego
- rodzaju usługi oraz
- wpływu zdarzenia lub transakcji na informacje o przedmiotowym zagadnieniu.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy wykonanej w związku ze zleceniem atestacyjnym lub – jeśli okaże się to konieczne – udzielenie innego rodzaju porady, lub
- zaangażowanie specjalistów, którzy nie wchodzą w skład zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, do wykonania usługi nieatestacyjnej.

Prezenty i gościnność

291.155 Przyjmowanie prezentów lub korzystanie z gościnności klienta zlecenia atestacyjnego może wywołać zagrożenia czerpania korzyści własnych i nadmiernej zażyłości. Jeżeli firma lub członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne przyjmuje prezenty lub korzysta z gościnności, powstałe zagrożenia są na tyle znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą ich zredukować do akceptowalnego poziomu, chyba że takie prezenty lub wyrazy gościnności są błahie i nieistotne. W związku z tym ani firma, ani członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne nie mogą przyjmować tego rodzaju prezentów lub korzystać z gościnności.

Tocząca się lub potencjalna sprawa sądowa

291.156 Jeżeli między firmą lub członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a klientem zlecenia atestacyjnego toczy się sprawa sądowa lub istnieje prawdopodobieństwo jej wszczęcia, powstają zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Relacje kierownictwa klienta z członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne musi charakteryzować pełna szczerłość i całkowita jawność w odniesieniu do wszystkich aspektów działalności gospodarczej klienta. Jeżeli firma i kierownictwo klienta zajmują przeciwne stanowiska w wyniku toczącej się lub przewidywanej sprawy sądowej, co wpływa na gotowość kierownictwa do pełnego ujawniania informacji, powstają zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Znaczenie powstałych zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- istotności przedmiotu sprawy sądowej oraz
- ewentualnego związku sprawy sądowej z wcześniejszym zleceniem atestacyjnym.

W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- jeżeli w sprawie sądowej uczestniczy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne – usunięcie go z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub

- dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu wykonanej pracy.

Jeżeli zabezpieczenia te nie zredukują powstałych zagrożeń do akceptowalnego poziomu, jedynym odpowiednim działaniem jest wycofanie się z realizacji lub odmowa przyjęcia zlecenia atestacyjnego.

Interpretacja 2005–01 (zmieniona w lipcu 2009 r. w celu dostosowania do zmian wynikających z projektu Rady Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych zakładającego zapewnienie większej przejrzystości Kodeksu)

Stosowanie wymogów zawartych w rozdziale 291 do zleceń atestacyjnych niebędących zleceniami badania sprawozdań finansowych

Interpretacja niniejsza dostarcza wytycznych dotyczących zastosowania wymogów niezależności zawartych w rozdziale 291 w odniesieniu do zleceń atestacyjnych niebędących zleceniami badania sprawozdań finansowych.

Interpretacja niniejsza skupia się na zagadnieniach dotyczących zastosowania wymogów niezależności, które odnoszą się do zleceń atestacyjnych niebędących zleceniami badania sprawozdań finansowych. W rozdziale 291 omówiono inne zagadnienia, które są ważne z punktu widzenia wymogów niezależności w przypadku wszystkich zleceń atestacyjnych. Na przykład paragraf 291.3 wprowadza obowiązek oceny wszelkich zagrożeń, które zdaniem firmy zostały wywołane przez udziały i powiązania firmy należącej do sieci. Zawiera on również zapis, że przy ocenie niezależności i zastosowaniu koniecznych zabezpieczeń zespół wykonujący zlecenie atestacyjne uwzględnia jednostkę powiązaną, jeżeli ma podstawy, by sądzić, że jest ona istotna dla oceny niezależności firmy od tego klienta. Sprawy te nie zostały w sposób szczególny omówione w niniejszej interpretacji.

Zgodnie z wyjaśnieniem zawartym w Międzynarodowych Założeniach Konceptyjnych Zleceń Atestacyjnych wydanych przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych w ramach zlecenia atestacyjnego zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód formułuje wniosek mający zwiększyć stopień zaufania zamierzonych użytkowników, innych niż strona odpowiedzialna, do rezultatu oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia dokonanych na podstawie kryteriów.

Zlecenia atestacyjne oparte na stwierdzeniach

W przypadku zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach strona odpowiedzialna dokonuje oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, a informacje o przedmiotowym zagadnieniu są w formie stwierdzenia strony odpowiedzialnej, które jest udostępniane zamierzonym użytkownikom.

W zleceniach atestacyjnych opartych na stwierdzeniach wymaga się zachowania niezależności od strony odpowiedzialnej, która odpowiada za informacje o przedmiotowym zagadnieniu oraz może być odpowiedzialna za samo zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.

W takich zleceniach atestacyjnych opartych na stwierdzeniach, gdzie strona odpowiedzialna odpowiada za informacje o przedmiotowym zagadnieniu, ale nie za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, wymaga się zachowania od niej niezależności. Dodatkowo dokonuje się oceny wszelkich zagrożeń, które zdaniem firmy powstały na skutek udziałów i powiązań, w jakich pozostają: członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, firma, firma należąca do sieci i strona odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.

Usługi atestacyjne oparte na sprawozdawczości bezpośredniej

W przypadku usług atestacyjnych opartych na sprawozdawczości bezpośredniej zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód albo bezpośrednio dokonuje oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, bądź uzyskuje oświadczenie od strony odpowiedzialnej, która dokonała oceny lub pomiaru, które nie jest udostępniane zamierzonym użytkownikom. Informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia są przedstawiane zamierzonym użytkownikom w sprawozdaniu atestacyjnym.

W przypadku zlecenia atestacyjnego opartego na sprawozdawczości bezpośredniej wymaga się niezależności od strony odpowiedzialnej za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.

Kilka stron odpowiedzialnych

Zarówno w przypadku zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach, jak i zleceń atestacyjnych opartych na sprawozdawczości bezpośredniej może być kilka stron odpowiedzialnych. Na przykład zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może zostać poproszony o przeprowadzenie atestacji dotyczącej miesięcznych statystyk obiegu nakładu niezależnych czasopism. Zlecenie może mieć charakter zlecenia

opartego na stwierdzeniach, w którym redakcja każdego czasopisma dokonuje pomiaru obiegu swojego nakładu, a dane statystyczne są prezentowane w formie stwierdzenia, które jest przekazywane zamierzonym użytkownikom. Alternatywnie zlecenie może mieć charakter zlecenia atestacyjnego opartego na sprawozdawczości bezpośredniej, w którym nie przekazuje się stwierdzenia oraz mogą, ale nie muszą występować pisemne oświadczenia ze strony redakcji czasopism.

W takich zleceniach, określając potrzebę zastosowania do każdej z odpowiedzialnych stron wymogów regulacji z rozdziału 291, firma może wziąć pod uwagę to, czy udział lub powiązanie pomiędzy firmą lub członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a określoną stroną odpowiedzialną może stwarzać zagrożenie dla niezależności, które nie jest błahe i nieistotne w kontekście informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia. Rozważając to, firma uwzględni:

- (a) istotność informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia (lub samego przedmiotowego zagadnienia), za które jest odpowiedzialna dana strona, oraz
- (b) stopień zainteresowania publicznego zleceniem.

Jeżeli firma stwierdzi, że zagrożenie dla niezależności spowodowane jakimkolwiek powiązaniem z określoną stroną odpowiedzialną mogłoby być błahe i nieistotne, może nie zachodzić konieczność zastosowania zapisów niniejszego rozdziału do tej odpowiedzialnej strony.

Przykład

Poniższy przykład został opracowany w celu zobrazowania zastosowania wymogów zawartych w rozdziale 291. Zakłada się, że klient nie jest jednocześnie dla firmy lub firmy należącej do sieci klientem badania sprawozdania finansowego.

Firma jest zaangażowana do przeprowadzenia atestacji dotyczącej łącznych potwierdzonych złóż ropy w 10 niezależnych przedsiębiorstwach. Każde z przedsiębiorstw przeprowadziło geograficzne i inżynierskie badania mające na celu określenie swoich złóż (zagadnienie będące przedmiotem zlecenia). Istnieją określone kryteria służące ustaleniu, w jakim przypadku złożo może być uznane za potwierdzone, które zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód uznaje za kryteria właściwe dla zlecenia.

Potwierdzone złoża każdego z przedsiębiorstw na 31 grudnia 20X0 r. były następujące:

	Potwierdzone złoża ropy w tysiącach baryłek
Przedsiębiorstwo 1	5200
Przedsiębiorstwo 2	725
Przedsiębiorstwo 3	3260
Przedsiębiorstwo 4	15 000
Przedsiębiorstwo 5	6700
Przedsiębiorstwo 6	39 126
Przedsiębiorstwo 7	345
Przedsiębiorstwo 8	175
Przedsiębiorstwo 9	24 135
Przedsiębiorstwo 10	9635
Razem	104 301

Zlecenie może przybierać różne formy:

Zlecenia oparte na stwierdzeniach

- A1 Każde przedsiębiorstwo szacuje swoje złoża i przekazuje stwierdzenie firmie oraz zamierzonym użytkownikom.
- A2 Jednostka – inna niż wymienione przedsiębiorstwa – szacuje złoża i przekazuje stwierdzenie firmie oraz zamierzonym użytkownikom.

Zlecenia oparte na sprawozdawczości bezpośredniej

D1 Każde z przedsiębiorstw szacuje złoza i przekazuje firmie pisemne oświadczenie, że szacuje je zgodnie z ustanowionymi kryteriami dotyczącymi szacowania potwierdzonych złożeń. Oświadczenie to nie jest udostępniane zamierzonym użytkownikom.

D2 Firma w sposób bezpośredni szacuje złoza niektórych przedsiębiorstw.

Zastosowanie podejścia

Ad. A1 Każde przedsiębiorstwo szacuje swoje złoza i przekazuje stwierdzenie firmie oraz zamierzonym użytkownikom.

W niniejszym zleceniu mamy do czynienia z kilkoma odpowiedzialnymi stronami (przedsiębiorstwa 1–10). Określając, czy konieczne będzie zastosowanie zaleceń dotyczących niezależności w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw, firma może wziąć pod uwagę to, czy udział lub powiązanie z którymś z przedsiębiorstw mogłoby stworzyć zagrożenie dla niezależności, które nie jest na akceptowalnym poziomie. W takim przypadku należy wziąć pod uwagę takie czynniki, jak:

- istotność potwierdzonych złożeń przedsiębiorstwa w odniesieniu do łącznych złożeń podlegających atestacji oraz
- stopień zainteresowania publicznego zleceniem (paragraf 291.28).

Na przykład przedsiębiorstwo 8 posiada 0,17 % całości złożeń, a zatem powiązanie gospodarcze lub udział w przedsiębiorstwie 8 stwarzałby mniejsze zagrożenie niż podobne powiązanie z przedsiębiorstwem 6, które posiada około 37,5% złożeń.

Po ustaleniu, do których przedsiębiorstw mają zastosowanie wymogi niezależności, zespół wykonujący zlecenie atestacyjne i firma powinny zachować niezależność od tych stron odpowiedzialnych, które będą uznawane za klienta zlecenia atestacyjnego (paragraf 291.28).

Ad. A2 Jednostka – inna niż wymienione przedsiębiorstwa – szacuje złoza i przekazuje stwierdzenie firmie oraz zamierzonym użytkownikom.

Firma zachowuje niezależność od jednostki szacującej złoza i przekazującej stwierdzenie firmie i zamierzonym użytkownikom (paragraf 291.19). Jednostka ta nie odpowiada za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, dlatego dokonuje się oceny wszelkich zagrożeń, które w opinii firmy powstają na skutek udziału/powiązania ze stroną odpowiedzialną za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia (paragraf 291.19). Istnieje wiele stron odpowiedzialnych za zagadnienie będące przedmiotem tego zlecenia (przedsiębiorstwa 1–10). Jak to zostało omówione w powyższym przykładzie A1, firma może wziąć pod uwagę to, czy udział lub powiązanie z określonym przedsiębiorstwem stworzyłoby zagrożenie, które nie jest na akceptowalnym poziomie.

Ad. D1 Każde z przedsiębiorstw przekazuje firmie pisemne oświadczenie, w którym szacuje swoje złoza zgodnie z ustanowionymi kryteriami dotyczącymi szacowania potwierdzonych złożeń. Oświadczenie to nie jest udostępniane zamierzonym użytkownikom.

W niniejszym zleceniu mamy do czynienia z kilkoma odpowiedzialnymi stronami (przedsiębiorstwa 1–10). Określając, czy konieczne będzie zastosowanie zasad niezależności w odniesieniu do wszystkich przedsiębiorstw, firma może uwzględnić, czy udział lub powiązanie z którymś z przedsiębiorstw mogłoby stworzyć zagrożenie dla niezależności, które nie jest na akceptowalnym poziomie. W takim przypadku zostaną uwzględnione takie czynniki, jak:

- istotność potwierdzonych złożeń przedsiębiorstwa w odniesieniu do łącznych złożeń podlegających atestacji oraz
- stopień zainteresowania publicznego zleceniem (paragraf 291.28).

Na przykład przedsiębiorstwo 8 posiada 0,17% złożeń, a zatem powiązanie gospodarcze lub udział w przedsiębiorstwie 8 stwarzałby mniejsze zagrożenie niż podobne powiązanie z przedsiębiorstwem 6, które posiada około 37,5% złożeń.

Po ustaleniu, do których przedsiębiorstw stosuje się wymogi niezależności, zespół wykonujący zlecenie atestacyjne i firma zachowują niezależność od tych odpowiedzialnych stron, które zostały uznane za klienta zlecenia atestacyjnego (paragraf 291.28).

Ad. D2 Firma bezpośrednio szacuje złoza niektórych przedsiębiorstw.

Zastosowanie jest analogiczne jak w przykładzie D1.

CZĘŚĆ C – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W JEDNOSTKACH GOSPODARCZYCH

	Strona
300 Wprowadzenie	103
310 Konflikty interesów	106
320 Przygotowanie i raportowanie informacji	108
330 Działanie w oparciu o wystarczające kompetencje	109
340 Udziały finansowe, wynagrodzenia i świadczenia motywacyjne związane ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji	110
350 Zachęty i wywieranie nacisków	112

ROZDZIAŁ 300

Wprowadzenie

- 300.1 Niniejsza część kodeksu opisuje sposób, w jaki założenia koncepcyjne przedstawione w części A mają zastosowanie w określonych sytuacjach do zawodowych księgowych zatrudnionych w jednostkach gospodarczych. Niniejsza część nie opisuje wszystkich okoliczności i powiązań, z jakimi mogą zetknąć się zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych i które wywołują lub mogą wywoływać zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Dlatego zaleca się zawodowemu księgowemu zatrudnionemu w jednostce gospodarczej, aby zachował ostrożność w stosunku do takich okoliczności i powiązań.
- 300.2 Inwestorzy, wierzyciele, pracodawcy, przedstawiciele innych sektorów biznesu, a także władze rządowe i ogół społeczeństwa mogą polegać na pracy zawodowych księgowych zatrudnionych w jednostkach gospodarczych. Zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych mogą ponosić indywidualną lub solidarną odpowiedzialność za sporządzanie i raportowanie informacji finansowych i innego rodzaju informacji, na których mogą polegać zarówno zatrudniające ich organizacje, jak i osoby trzecie. Mogą również odpowiadać za skuteczne zarządzanie finansami i za kompetentne doradztwo w zakresie wielu zagadnień gospodarczych.
- 300.3 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może być pracownikiem etatowym, partnerem, dyrektorem (wykonawczym lub niewykonawczym), właścicielem-kierownikiem jednostki, wolontariuszem lub osobą w inny sposób pracującą dla jednej lub większej liczby zatrudniających go organizacji. Forma prawna powiązań z zatrudniającą organizacją, o ile taka istnieje, nie ma wpływu na zakres obowiązków etycznych spoczywających na zawodowym księgowym zatrudnionym w jednostce gospodarczej.
- 300.4 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej dba o realizację słusznych celów zatrudniającej go organizacji. Niniejszy kodeks nie ma na celu utrudniania zawodowemu księgowemu zatrudnionemu w jednostce gospodarczej należytego wywiązywania się z tej odpowiedzialności, ale zwraca uwagę na okoliczności, w których może dochodzić do naruszenia podstawowych zasad.
- 300.5 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może zajmować wysokie stanowisko w organizacji. Im wyższe jest to stanowisko, tym większa zdolność i możliwość wpływania na zdarzenia, praktyki i postawy zawodowe. Od zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej oczekuje się, że będzie promował w zatrudniającej go organizacji kulturę opartą na wartościach etycznych, która kładzie nacisk na to, aby personel na wysokich stanowiskach przykładał istotną wagę do postaw etycznych.
- 300.6 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej nie angażuje się świadomie w biznes, zajęcie lub działalność, które naruszają lub mogłyby naruszać uczciwość, obiektywizm lub godziły w reputację zawodu, a tym samym byłyby niezgodne z podstawowymi zasadami.
- 300.7 Postępowanie zgodnie z podstawowymi zasadami może być potencjalnie zagrożone przez różnorodne okoliczności i powiązania. Zagrożenia można pogrupować w następujące kategorie:
- (a) Czerpanie korzyści własnych
 - (b) Autokontrola
 - (c) Promowanie interesów klienta
 - (d) Nadmierna zażyłość oraz
 - (e) Zastraszenie.
- Zagrożenia te zostały dokładniej omówione w części A niniejszego kodeksu.
- 300.8 Przykłady okoliczności mogących stwarzać zagrożenie czerpania korzyści własnych przez zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej:
- posiadanie udziału finansowego w organizacji zatrudniającej lub uzyskanie pożyczki albo poręczenia od tej organizacji
 - uczestnictwo w systemie motywacyjnym oferowanym przez organizację zatrudniającą

- niestosowne wykorzystywanie majątku firmy do osobistych celów
 - obawa o bezpieczeństwo zatrudnienia
 - presja ekonomiczna mająca źródło na zewnątrz organizacji zatrudniającej.
- 300.9 Na przykład zagrożenie autokontroli powstaje dla zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej wtedy, gdy dokonuje on wyboru właściwego księgowego podejścia do połączenia przedsięwzięć po tym, gdy przeprowadził analizę wykonalności poprzedzającą decyzję o przejęciu jednostki.
- 300.10 Dbając o realizację słuszných celów i zadań zatrudniających ich organizacji, zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych mogą promować pozycję organizacji pod warunkiem, że żadne z ich oświadczeń na temat jednostki nie jest fałszywe ani nie wprowadza w błąd. Działania takie zasadniczo nie stwarzają zagrożenia promowania interesów organizacji zatrudniającej.
- 300.11 Przykłady okoliczności mogących wywołać zagrożenie nadmiernej zażyłości dla zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej:
- sprawowanie odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową organizacji zatrudniającej w przypadku, gdy zatrudniony w jednostce członek bliskiej lub najbliższej rodziny podejmuje decyzje mające wpływ na sprawozdawczość finansową jednostki
 - długotrwała współpraca z przedstawicielami biznesu mającymi wpływ na decyzje gospodarcze
 - akceptowanie uprzywilejowanego traktowania lub przyjmowanie podarunków, chyba że są one błahie i nieistotne.
- 300.12 Przykłady okoliczności mogących wywołać zagrożenie zastraszenia dla zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej:
- zagrożenie zwolnieniem lub przeniesieniem zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej albo członka jego bliskiej lub najbliższej rodziny wywołane różnicą zdań w zakresie sposobu zastosowania zasad (polityki) rachunkowości lub sposobu prezentacji informacji finansowych
 - dominująca osobowość usiłująca wpływać na proces podejmowania decyzji, np. w związku z przyznawaniem kontraktów lub stosowaniem zasad rachunkowości
- 300.13 Zabezpieczenia, które mogą wyeliminować lub zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu, dzielą się na dwie szerokie kategorie:
- (a) Zabezpieczenia tworzone przez środowisko zawodowe, prawo lub regulacje oraz
 - (b) Zabezpieczenia w środowisku pracy.
- Przykłady zabezpieczeń stworzonych przez środowisko zawodowe, prawo lub regulacje zostały wymienione w paragrafie 100.14 części A niniejszego kodeksu.
- 300.14 Zabezpieczenia stosowane w środowisku pracy obejmują:
- systemy nadzoru korporacyjnego i inne struktury nadzoru w organizacji zatrudniającej
 - programy etyki i postępowania w organizacji zatrudniającej
 - procedury rekrutacyjne w organizacji zatrudniającej, podkreślające wagę zatrudniania wysokiej klasy kompetentnych pracowników
 - silna kontrola wewnętrzna
 - odpowiednie procesy dyscyplinarne
 - kierownictwo, które podkreśla wagę etycznego postępowania i oczekiwanie, że pracownicy będą działali w sposób etyczny
 - zasady i procedury wdrażania i monitorowania jakości pracy pracowników
 - informowanie w odpowiednim terminie wszystkich pracowników o zasadach i procedurach zatrudniającej organizacji, w tym o wszelkich wprowadzonych do nich

zmianach, a także przeprowadzanie odpowiednich szkoleń i nauczanie tych zasad i procedur

- zasady i procedury uprawniające i zachęcające pracowników do informowania osób na wyższych szczeblach w organizacji zatrudniającej o wszelkich niepokojących ich zagadnieniach etycznych bez obawy poniesienia kary
- konsultacje z innym odpowiednim zawodowym księgowym.

300.15 W przypadku, gdy zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej jest przekonany, że nieetyczne postępowanie lub działania innych osób z organizacji zatrudniającej będą się powtarzały, może rozważyć uzyskanie porady prawnej. W tych wyjątkowych przypadkach, kiedy wszelkie dostępne zabezpieczenia zostały wyczerpane i zmniejszenie zagrożenia do akceptowalnego poziomu nie jest możliwe, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może dojść do wniosku, że odpowiednim rozwiązaniem jest złożenie rezygnacji z pracy w zatrudniającej go organizacji.

ROZDZIAŁ 310

Konflikty interesów

310.1 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może napotkać konflikt interesów, wykonując czynności zawodowe. Konflikt interesów powoduje zagrożenie dla obiektywizmu oraz może powodować zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Takie zagrożenia mogą powstawać, gdy:

- zawodowy księgowy wykonuje czynności zawodowe związane z określoną kwestią dla dwóch lub więcej stron, których interesy dotyczące tej kwestii są sprzeczne, lub
- interesy zawodowego księgowego dotyczące określonej kwestii i interesy strony, dla której zawodowy księgowy wykonuje czynność zawodową związaną z tą kwestią, są sprzeczne.

Stroną może być organizacja zatrudniająca, sprzedawca, klient, pożyczkodawca, udziałowiec lub inna strona.

Zawodowy księgowy nie powinien pozwolić, aby konflikt interesów negatywnie wpływał na jego osąd zawodowy lub gospodarczy.

310.2 Przykłady sytuacji, w których może powstać konflikt interesów:

- Wykonywanie funkcji kierowniczej lub nadzorczej w dwóch organizacjach zatrudniających oraz pozyskiwanie poufnych informacji od jednej organizacji, które mogą być wykorzystane przez zawodowego księgowego z korzyścią lub ze szkodą dla drugiej organizacji,
- Wykonywanie czynności zawodowej dla każdej z dwóch stron w ramach spółki, które to strony zatrudniają zawodowego księgowego, aby im pomógł rozwiązać tę spółkę,
- Sporządzanie informacji finansowych dla pewnych określonych członków kierownictwa jednostki zatrudniającej zawodowego księgowego, którzy chcą podjąć się wykupu menedżerskiego,
- Przyjęcie odpowiedzialności za wybór sprzedawcy dla organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego w przypadku, gdy członek najbliższej rodziny zawodowego księgowego może odnieść korzyść finansową z tytułu transakcji,
- Pełnienie funkcji nadzorczych w organizacji zatrudniającej, która zatwierdza pewne określone inwestycje dla spółki, w której jedna z tych inwestycji zwiększy wartość osobistego portfela inwestycyjnego zawodowego księgowego lub członka jego najbliższej rodziny.

310.3 Identyfikując i oceniając udziały i powiązania, które mogą powodować konflikt interesów, oraz wdrażając zabezpieczenia tam, gdzie jest to konieczne w celu wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu ewentualnych zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej kieruje się zawodowym osądem i pozostaje wyczulony na udziały i powiązania, które racjonalna i poinformowana strona trzecia – oceniając wszystkie konkretne fakty i okoliczności znane w danej chwili zawodowemu księgowemu – mogłaby uznać za mogące naruszyć postępowanie zgodnie z podstawowymi zasadami.

310.4 Odnosząc się do konfliktu interesów, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej zwraca się po poradę do organizacji go zatrudniającej lub organizacji zawodowej, radcy prawnego lub innego zawodowego księgowego. Podczas dokonywania ujawnień informacji lub przekazywania informacji wewnątrz organizacji go zatrudniającej oraz pozyskiwania pomocy stron trzecich zawodowy księgowy pozostaje wyczulony na podstawową zasadę poufności.

310.5 Jeśli zagrożenie wywołane konfliktem interesów jest na nieakceptowalnym poziomie, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej stosuje zabezpieczenia w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Jeśli zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu, zawodowy księgowy odmawia podjęcia się lub kontynuacji czynności zawodowych, które skutkowałyby konfliktem interesów, lub rezygnuje

z powiązań, lub zbywa odpowiednie udziały w celu wyeliminowania zagrożenia lub zredukowania go do akceptowalnego poziomu.

310.6 Rozpoznając, czy istnieje lub może zaistnieć konflikt interesów, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej podejmuje zasadne kroki, aby ustalić:

- charakter interesów stron i powiązań pomiędzy nimi oraz
- charakter czynności i ich następstwa dla odpowiednich stron.

Charakter czynności oraz określonych interesów i powiązań może się zmienić wraz z upływem czasu. Zawodowy księgowy pozostaje wyczulony na takie zmiany w celu rozpoznania okoliczności, które mogą spowodować konflikt interesów.

310.7 Jeśli konflikt interesów został rozpoznany, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej ocenia:

- znaczenie określonych interesów i powiązań oraz
- znaczenie zagrożeń spowodowanych podjęciem się czynności zawodowej lub czynności zawodowych. Generalnie, im bardziej bezpośredni związek między czynnością zawodową a kwestią, w związku z którą interesy stron pozostają w konflikcie, tym bardziej znaczące zagrożenie dla obiektywizmu i postępowania zgodnie z innymi podstawowymi zasadami.

310.8 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej stosuje zabezpieczenia, tam gdzie to niezbędne, w celu wyeliminowania zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami spowodowanych konfliktem interesów lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. W zależności od okoliczności powodujących konflikt interesów odpowiednie może być zastosowanie jednego lub kilku następujących zabezpieczeń:

- restrukturyzacja lub podział pewnych obowiązków i zadań,
- odpowiedni nadzór, np. działanie pod nadzorem wykonawczego lub niewykonawczego członka zarządu,
- wycofanie się z procesu decyzyjnego dotyczącego kwestii powodującej konflikt interesów,
- konsultacje ze stronami trzecimi, takimi jak organizacja zawodowa, prawnik lub inny zawodowy księgowy.

310.9 Ponadto zwykle konieczne jest ujawnienie charakteru konfliktu interesów odpowiednim stronom, w tym na odpowiednich szczeblach w organizacji zatrudniającej, oraz gdy są wymagane zabezpieczenia w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu, uzyskanie zgody tych stron na podejmowanie czynności zawodowych przez zawodowego księgowego. W pewnych okolicznościach zgoda może być dorozumiana na podstawie zachowania strony, gdy zawodowy księgowy ma wystarczające dowody, aby móc stwierdzić, że strony od początku znają okoliczności i akceptują konflikt interesów, skoro nie wyrażają sprzeciwu wobec istnienia konfliktu.

310.10 Jeśli ujawnienie zostało dokonane ustnie lub zgoda została wyrażona ustnie lub jest dorozumiana, zaleca się, aby zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej udokumentował charakter okoliczności prowadzących do powstania konfliktu interesów, zabezpieczenia zastosowane w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu i uzyskaną zgodę.

310.11 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może napotkać inne zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Może tak się zdarzyć np. podczas sporządzania lub raportowania informacji finansowych w wyniku nadmiernego nacisku ze strony innych zatrudnionych w organizacji zatrudniającej lub na skutek finansowych, gospodarczych lub prywatnych relacji członków bliskiej lub najbliższej rodziny zawodowego księgowego z organizacją go zatrudniającej. Wytyczne dotyczące zarządzania takimi zagrożeniami są objęte rozdziałami 320 i 340 niniejszego kodeksu.

ROZDZIAŁ 320

Przygotowanie i raportowanie informacji

- 320.1 Zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych uczestniczą często w procesie przygotowywania i raportowania informacji, które mogą być udostępniane do publicznej wiadomości bądź wykorzystywane przez inne osoby wewnątrz lub spoza zatrudniającej organizacji. Informacje te mogą obejmować informacje finansowe lub informacje o charakterze zarządczym, np. prognozy i budżety, sprawozdania finansowe, protokoły z dyskusji i analiz kierownictwa oraz jego oświadczenia przekazywane biegłym rewidentom w czasie badania sprawozdań finansowych jednostki. Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej przygotowuje i prezentuje takie informacje w sposób rzetelny, uczciwy i zgodny z odpowiednimi zawodowymi standardami, tak aby informacje te były zrozumiałe w danym kontekście.
- 320.2 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej, który odpowiada za sporządzanie lub zlecenie i akceptację sprawozdania finansowego ogólnego przeznaczenia zatrudniającej go organizacji, uzyskuje zapewnienie, że to sprawozdanie finansowe zostało zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie standardami sprawozdawczości finansowej.
- 320.3 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej podejmuje zasadne kroki w celu przechowywania informacji, za które jest odpowiedzialny w sposób, który:
- (a) wyraźnie opisuje prawdziwy charakter transakcji gospodarczych, aktywów lub zobowiązań,
 - (b) klasyfikuje i rejestruje informacje w sposób terminowy i właściwy oraz
 - (c) odzwierciedla fakty dokładnie i kompletnie we wszystkich istotnych aspektach.
- 320.4 Zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami, np. zagrożenie czerpania korzyści własnych i zagrożenie zastraszania przy przestrzeganiu zasad uczciwości, obiektywizmu lub kompetencji zawodowych i należytej staranności, powstają, gdy zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej jest pod naciskiem (zewnętrznym lub powodowanym możliwością osiągnięcia osobistych korzyści) sporządzania lub raportowania informacji w sposób wprowadzający w błąd lub gdy jego osoba jest kojarzona z wprowadzającą w błąd informacją poprzez działania innych.
- 320.5 Znaczenie takich zagrożeń będzie zależeć od takich czynników, jak źródła nacisków i kultura korporacyjna w organizacji zatrudniającej. Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej jest wyczulony na zasadę uczciwości, która nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek postępowania w sposób otwarty i uczciwy we wszystkich relacjach zawodowych i gospodarczych. Gdy zagrożenia wynikają z ustaleń dotyczących wynagrodzeń lub świadczeń motywacyjnych, mają zastosowanie wytyczne z rozdziału 340.
- 320.6 Znaczenie ewentualnego zagrożenia ocenia się i stosuje się zabezpieczenia, tam gdzie to niezbędne, w celu wyeliminowania takiego zagrożenia lub zredukowania go do akceptowalnego poziomu. Takie zabezpieczenia obejmują konsultacje z przełożonymi w organizacji zatrudniającej, komitetem audytu lub osobami sprawującymi nadzór w organizacji zatrudniającej lub z właściwą organizacją zawodową.
- 320.7 Gdy nie można zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej odmawia skojarzenia go lub kontynuowania kojarzenia go z informacją, którą uważa za wprowadzającą w błąd. Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej mógł być kojarzony bez swojej wiedzy z wprowadzającą w błąd informacją. Gdy staje się tego świadomy, podejmuje kroki, aby przestać być kojarzonym z tą informacją. Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej, ustalając, czy istnieje wymóg przekazania informacji o okolicznościach na zewnątrz zatrudniającej go organizacji, może zasięgnąć porady prawnej. Zawodowy księgowy może ponadto rozważyć możliwość rezygnacji.

ROZDZIAŁ 330

Działanie w oparciu o wystarczające kompetencje

- 330.1 Podstawowa zasada kompetencji zawodowych i należytej staranności wymaga, aby zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej podejmował tylko te ważne zadania, do realizacji których posiada lub może uzyskać wystarczające specjalistyczne szkolenie i doświadczenie. Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej nie może umyślnie wprowadzać w błąd swego pracodawcy co do posiadanego poziomu kompetencji lub doświadczenia. Nie może on także zaniechać zasięgnięcia porad eksperckich i korzystania z pomocy w sytuacjach, kiedy jest to konieczne.
- 330.2 Do okoliczności stwarzających zagrożenie dla wywiązywania się zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej z obowiązków przy zachowaniu odpowiedniego stopnia zawodowych kompetencji i należytej staranności należą:
- niewystarczająca ilość czasu niezbędnego do wykonania lub zakończenia konkretnych obowiązków
 - niekompletne, ograniczone lub w inny sposób nieodpowiednie informacje, które są niezbędne do należytego wykonania obowiązków
 - niewystarczający poziom doświadczenia, wyszkolenia i/lub edukacji
 - nieodpowiednie zasoby do należytego wykonania obowiązków.
- 330.3 Znaczenie zagrożenia będzie zależeć od takich czynników, jak zakres współpracy zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej z innymi osobami, ranga jego stanowiska w hierarchii w jednostce gospodarczej oraz poziom nadzoru i przeglądu wykonywanej pracy. W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- uzyskanie dodatkowej porady lub odbycie dodatkowego szkolenia
 - upewnienie się, że jest wystarczająco dużo czasu niezbędnego do wywiązania się z konkretnych obowiązków
 - uzyskanie pomocy od osoby posiadającej niezbędne doświadczenie
 - odbycie konsultacji, jeśli to odpowiednie, z:
 - przełożonymi w organizacji zatrudniającej
 - niezależnymi ekspertami lub
 - odpowiednią zawodową organizacją.
- 330.4 W przypadku niemożności wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych rozważają odmowę wywiązania się z obowiązków, o których mowa. Jeżeli zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej stwierdzi, iż jego odmowa wywiązania się z obowiązków jest odpowiednim rozwiązaniem, przedstawia wyraźne uzasadnienie tej decyzji.

ROZDZIAŁ 340

Udziały finansowe, wynagrodzenia i świadczenia motywacyjne związane ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji

- 340.1 Zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych mogą mieć udziały finansowe, w tym udziały wynikające z ustaleń dotyczących wynagrodzeń lub świadczeń motywacyjnych, lub mogą wiedzieć o istniejących udziałach finansowych bliskich lub najbliższych członków rodziny, które w pewnych okolicznościach mogą spowodować zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład czerpanie korzyści własnych zagrażające zachowaniu obiektywizmu lub tajemnicy informacji może powstać, gdy zaistnieje motyw i możliwość manipulowania informacjami mającymi wpływ na kształtowanie cen w celu odniesienia korzyści finansowej. Przykłady okoliczności, które mogą wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują sytuacje, w których zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej albo członek jego bliskiej lub najbliższej rodziny:
- posiada bezpośrednio lub pośrednio udziały finansowe w organizacji zatrudniającej, a ich wartość może zależeć bezpośrednio od decyzji podjętych przez zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej
 - posiada uprawnienie do otrzymania premii od zysku, a wartość tej premii może bezpośrednio zależeć od decyzji podjętych przez zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej
 - posiada bezpośrednio lub pośrednio uprawnienia do odroczonej premii w formie udziałów lub opcje na udziały w organizacji zatrudniającej, których wartość może bezpośrednio zależeć od decyzji podjętych przez zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej
 - w inny sposób uczestniczy w ustaleniach dotyczących wynagrodzeń, które motywują do osiągnięcia celów w zakresie wyników działania lub wspierania wysiłków skierowanych na maksymalizację wartości udziałów organizacji zatrudniającej, np. poprzez uczestnictwo w długoterminowych programach motywacyjnych, które są powiązane ze spełnieniem konkretnych warunków dotyczących wyników działania.
- 340.2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstające na skutek ustaleń dotyczących wynagrodzeń lub systemów motywacyjnych może być spotęgowane naciskiem ze strony przełożonych lub współpracowników w organizacji zatrudniającej, których dotyczą te same ustalenia. Na przykład takie ustalenia często uprawniają uczestników do otrzymywania udziałów w organizacji zatrudniającej po niewielkim koszcie lub bezkosztowo pod warunkiem, że dany pracownik spełnia odpowiednie założenia dotyczące wyników działania. W niektórych przypadkach wartość przyznanych udziałów może być znacznie wyższa niż podstawowe wynagrodzenie zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej.
- 340.3 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej nie manipuluje informacjami ani nie wykorzystuje poufnych informacji w celu odniesienia osobistych korzyści lub korzyści finansowych przez innych. Im wyższe stanowisko zajmuje zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej, tym większa jest możliwość wpływania na sprawozdawczość finansową i podejmowanie decyzji i tym większy może być nacisk ze strony przełożonych i współpracowników na manipulowanie informacją. W takich sytuacjach zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej jest szczególnie wyczulony na zasadę uczciwości, która nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek postępowania w sposób otwarty i uczciwy we wszystkich relacjach zawodowych i gospodarczych.
- 340.4 Ocenia się znaczenie ewentualnego zagrożenia udziałami finansowymi i stosuje się zabezpieczenia tam, gdzie jest to niezbędne, w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Oceniając znaczenie ewentualnego zagrożenia, a tam, gdzie jest to niezbędne, ustalając odpowiednie zabezpieczenia, które należy zastosować, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej ocenia charakter udziału, w tym znaczenie udziału. Co stanowi znaczący udział, zależy od osobistej sytuacji. Przykłady zabezpieczeń obejmują:
- politykę i procedury komisji niezależnej od kierownictwa jednostki dotyczące ustalania

poziomu i formy wynagradzania kierownictwa wyższego szczebla,

- ujawnienie zgodnie z wszelkimi wewnętrznymi zasadami osobom sprawującym nadzór w organizacji zatrudniającej wszystkich odpowiednich udziałów lub wszelkich planów wykonania uprawnień do takich udziałów bądź ich sprzedaży,
- konsultacje, tam gdzie to odpowiednie, z przełożonymi wewnątrz organizacji zatrudniającej,
- konsultacje, tam gdzie to odpowiednie, z osobami sprawującymi nadzór w organizacji zatrudniającej lub z właściwymi organizacjami zawodowymi,
- procedury audytu wewnętrznego i zewnętrznego,
- aktualne kształcenie w zakresie etyki i wymogów prawnych oraz innych regulacji dotyczących potencjalnego wykorzystania poufnych informacji w obrocie giełdowym.

ROZDZIAŁ 350

Zachęty

Otrzymywanie propozycji

- 350.1 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej lub członek jego bliskiej lub najbliższej rodziny może otrzymać propozycję zachęty. Zachęty mogą mieć różne formy, jak prezenty, gościnność, uprzywilejowane traktowanie czy niestosowne odwoływanie się do przyjaźni lub lojalności.
- 350.2 Propozycje zachęt mogą stwarzać zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Jeżeli zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej lub członek jego bliskiej lub najbliższej rodziny otrzymał propozycję zachęty, taką sytuację poddaje się ocenie. Spowodowane czerpaniem korzyści własnych zagrożenia dla obiektywizmu lub zachowania tajemnicy informacji powstają wówczas, gdy złożenie propozycji zachęty wynika z dążenia do wywierania nieodpowiedniego wpływu na działania lub decyzje, zachęcania do niezgodnych z przepisami prawa lub nieuczciwego zachowania lub uzyskania poufnych informacji. Spowodowane zastraszeniem zagrożenia dla obiektywizmu lub zachowania tajemnicy informacji powstają wówczas, gdy w następstwie przyjęcia takiej zachęty powstaje zagrożenie upublicznienia tego faktu i zniszczenia reputacji zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej albo reputacji członka jego bliskiej lub najbliższej rodziny.
- 350.3 Istnienie i znaczenie wszelkich zagrożeń zależy od rodzaju, wartości i intencji złożonej propozycji zachęty. Jeżeli racjonalna i poinformowana strona trzecia – oceniająca wszystkie konkretne fakty i okoliczności – mogłaby daną zachętę uznać za mało znaczącą i niesklaniającą do nieetycznych zachowań, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może stwierdzić, że propozycja ta została złożona w normalnym toku działalności gospodarczej, a zatem nie występuje znaczące zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami.
- 350.4 W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Jeżeli zagrożenia te nie mogą być wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu dzięki zastosowaniu zabezpieczeń, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej nie przyjmuje określonej formy zachęty. Ze względu na to, że prawdziwe lub domniemane zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami nie wynikają jedynie z faktu przyjęcia określonej formy zachęty, ale niekiedy jedynie z samego faktu otrzymania propozycji, stosuje się dodatkowe zabezpieczenia. Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej ocenia zagrożenia wywołane takimi propozycjami i rozważa podjęcie jednej lub więcej spośród następujących czynności:
- (a) poinformowanie kierownictwa wyższego szczebla lub osób sprawujących nadzór w zatrudniającej organizacji niezwłocznie po otrzymaniu takich propozycji
 - (b) poinformowanie osób trzecich o propozycji – np. organizacji zawodowej lub pracodawcy osoby, która złożyła propozycję; jednakże przed podjęciem takiego kroku zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może rozważyć skorzystanie z porady prawnej, oraz
 - (c) udzielenie członkom najbliższej lub bliskiej rodziny porady na temat możliwych zagrożeń i zabezpieczeń, jeżeli pełnią rolę, w której mogą im być oferowane zachęty, np. w związku z ich sytuacją w zakresie zatrudnienia, oraz
 - (d) poinformowanie kierownictwa wyższego szczebla lub osób sprawujących nadzór w zatrudniającej organizacji o tym, że członkowie najbliższej lub bliskiej rodziny są zatrudnieni przez konkurencję lub przez potencjalnych dostawców tej organizacji.

Składanie propozycji

- 350.5 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może znaleźć się w sytuacji, w której oczekuje się od niego lub wywiera się nacisk, aby on sam złożył propozycję zachęt mających na celu wywieranie wpływu na osąd lub proces decyzyjny innej osoby lub organizacji albo uzyskanie poufnej informacji.

- 350.6 Nacisk taki może pochodzić od organizacji zatrudniającej, np. od współpracownika lub przełożonego. Może on również być wywierany, prawdopodobnie poprzez niewłaściwy wpływ na zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej, przez osobę lub organizację z zewnątrz, proponującą działania lub decyzje gospodarcze korzystne dla organizacji zatrudniającej.
- 350.7 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej nie oferuje zachęt po to, aby w niewłaściwy sposób wpływać na zawodowy osąd strony trzeciej.
- 350.8 W przypadku, gdy nacisk dotyczący złożenia nieetycznej propozycji zachęty pochodzi od zatrudniającej organizacji, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej postępuje w myśl zasad i wytycznych dotyczących rozwiązywania konfliktu etycznego zawartych w części A niniejszego kodeksu.

SŁOWNIK POJEĆ

W niniejszym Kodeksie etyki zawodowych księgowych poniższe pojęcia mają następujące znaczenie:

Akceptowalny poziom (<i>Acceptable level</i>)	Poziom, przy którym racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia, oceniając wszystkie konkretne fakty i okoliczności, znane w danej chwili zawodowemu księgowemu, mogłaby dojść do wniosku, że zgodność postępowania z podstawowymi zasadami nie została naruszona.
Reklama (<i>Advertising</i>)	Przekazywanie do wiadomości publicznej informacji o świadczonych usługach lub umiejętnościach posiadanych przez zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód w celu pozyskania zleceń zawodowych.
Klient zlecenia atestacyjnego (<i>Assurance client</i>)	Strona odpowiedzialna będąca osobą (lub osobami), która: (a) w przypadku zlecenia opartego na sprawozdawczości bezpośredniej – jest odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia lub (b) w przypadku zlecenia opartego na stwierdzeniach – jest odpowiedzialna za informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia oraz może być odpowiedzialna za zagadnienie będące przedmiotem zlecenia.
Zlecenie atestacyjne (<i>Assurance engagement</i>)	Zlecenie, w którym zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód wyraża wnioski mający na celu zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników, innych niż strona odpowiedzialna, do rezultatu, dokonanej na podstawie kryteriów, oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. (W celu uzyskania wskazówek dotyczących zleceń atestacyjnych zob. Założenia Koncepcyjne Zleceń Atestacyjnych wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych, które opisują elementy i cele zleceń atestacyjnych oraz identyfikują zlecenia, do których zastosowanie mają Międzynarodowe Standardy Badania, Międzynarodowe Standardy Zleceń Przeglądu oraz Międzynarodowe Standardy Zleceń Atestacyjnych).
Zespół wykonujący zlecenie atestacyjne (<i>Assurance team</i>)	(a) Wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne. (b) Wszystkie inne osoby związane z firmą wykonującą zlecenie, które mogą bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia atestacyjnego, w tym: (i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie atestacyjne lub bezpośrednio odpowiedzialne za nadzór, kierowanie lub innego rodzaju sprawowanie kontroli nad tym partnerem w związku z realizacją zlecenia atestacyjnego, (ii) osoby udzielające porad z zakresu szczegółowych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń związanych ze zleceniem atestacyjnym oraz (iii) osoby, które zapewniają kontrolę jakości zlecenia atestacyjnego, w tym osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia atestacyjnego.
Klient badania (<i>Audit client</i>)	Jednostka, w której firma wykonuje zlecenie badania. Jeżeli klient jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, termin „klient badania” zawsze obejmuje także jednostki powiązane z klientem. Jeżeli klient badania nie jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, termin „klient badania” obejmuje te jednostki powiązane, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę.

<p>Zlecenie badania (<i>Audit engagement</i>)</p>	<p>Zlecenie atestacyjne dające wystarczającą pewność, w którym zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód wyraża opinię na temat tego, czy sprawozdanie finansowe zostało sporządzone, we wszystkich istotnych aspektach (lub przedstawia jasny i rzetelny obraz lub przedstawia rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach), zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, np. zlecenie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania. Zlecenie badania obejmuje badanie ustawowe, którego przeprowadzenie jest obowiązkowe w myśl wymogów prawa lub innych regulacji.</p>
<p>Zespół wykonujący badanie (<i>Audit team</i>)</p>	<p>(a) Wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie badania.</p> <p>(b) Wszystkie inne osoby związane z firmą, które mogą bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia badania, w tym:</p> <p>(i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania lub bezpośrednio odpowiedzialne za nadzór, kierowanie lub innego rodzaju sprawowanie kontroli nad tym partnerem, w związku z realizacją zlecenia badania, w tym osoby zajmujące stanowiska odpowiednio wyższe od partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania po osoby pełniące funkcję starszego lub zarządzającego partnera (dyrektora generalnego lub inną równoważną funkcję),</p> <p>(ii) osoby udzielające porad z zakresu specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń związanych ze zleceniem oraz</p> <p>(iii) osoby, które zapewniają kontrolę jakości zlecenia, w tym osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia, oraz</p> <p>(c) Wszystkie osoby z firmy należącej do sieci, które mogą bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia badania.</p>
<p>Bliska rodzina (<i>Close family</i>)</p>	<p>Rodzic, dziecko lub rodzeństwo niebędące członkiem najbliższej rodziny.</p>
<p>Wynagrodzenie warunkowe (<i>Contingent fee</i>)</p>	<p>Wynagrodzenie obliczone z uwzględnieniem ustalonej z góry podstawy odnoszącej się do rezultatu transakcji lub usługi wykonanej przez firmę. Wynagrodzenie, które ustalił sąd lub inny organ publiczny, nie jest wynagrodzeniem warunkowym.</p>
<p>Bezpośredni udział finansowy (<i>Direct financial interest</i>)</p>	<p>Udział finansowy:</p> <p>(a) Będący w bezpośrednim posiadaniu i znajdujący się pod kontrolą osoby lub jednostki (w tym udział oddany w swobodne zarządzanie innym osobom) lub</p> <p>(b) Przynoszący korzyści i posiadany poprzez udział w: zbiorowym instrumencie inwestycyjnym, majątku, funduszu powierniczym lub innej formie pośredniego inwestowania, nad którymi dana osoba lub jednostka sprawuje kontrolę, lub może wpływać na decyzje inwestycyjne.</p>
<p>Członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla jednostki (<i>Director or officer</i>)</p>	<p>Osoby odpowiedzialne za zarządzanie jednostką lub posiadające równoważne uprawnienia, niezależnie od ich tytułu służbowego lub funkcji, które mogą się różnić w poszczególnych systemach prawnych.</p>
<p>Partner odpowiedzialny za zlecenie (<i>Engagement partner</i>)</p>	<p>Partner lub inna osoba z firmy odpowiedzialna za zlecenie i jego wykonanie oraz za sprawozdanie wydawane w imieniu firmy, oraz która, jeżeli jest to wymagane, posiada stosowne umocowanie wydane przez organ organizacji zawodowej, prawny lub regulacyjny.</p>

<p>Kontrola jakości wykonania zlecenia</p> <p><i>(Engagement quality control review)</i></p>	<p>Proces mający zapewnić – przed lub na dzień wydania sprawozdania – obiektywną ocenę istotnych osądów i wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania przez zespół wykonujący zlecenie.</p>
<p>Zespół wykonujący zlecenie</p> <p><i>(Engagement team)</i></p>	<p>Wszyscy partnerzy i cały personel wykonujący zlecenie, jak również wszystkie osoby zaangażowane przez firmę lub firmę należącą do sieci, które przeprowadzają procedury atestacyjne związane ze zleceniem. Pojęcie to nie obejmuje zewnętrznych ekspertów zaangażowanych przez firmę lub firmę należącą do sieci.</p> <p>Termin „zespół wykonujący zlecenie” nie obejmuje również osób w ramach funkcji audytu wewnętrznego u klienta, które zapewniają bezpośrednią pomoc podczas zlecenia badania, gdy zewnętrzny audytor przestrzega wymogów MSB 610 (zmienionego w 2013 r.) <i>Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych.</i>**</p>
<p>Dotychczasowy księgowy</p> <p><i>(Existing accountant)</i></p>	<p>Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód aktualnie wyznaczony do przeprowadzenia badania lub świadczenia usług z dziedziny rachunkowości, podatków i doradztwa lub podobnych usług zawodowych na rzecz klienta.</p>
<p>Zewnętrzny ekspert</p> <p><i>(External expert)</i></p>	<p>Osoba (niebędąca partnerem lub członkiem merytorycznego personelu, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo przez firmę lub firmę należącą do sieci) lub organizacja posiadająca umiejętności, wiedzę i doświadczenie w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której pracę w tej dziedzinie zawodowy księgowy wykorzystuje jako pomoc przy uzyskiwaniu odpowiednich i wystarczających dowodów.</p>
<p>Udział finansowy</p> <p><i>(Financial interest)</i></p>	<p>Udział w kapitale własnym lub w innych papierach wartościowych, obligacjach, pożyczkach lub innych instrumentach dłużnych wyemitowanych przez jednostkę, w tym prawa i zobowiązania do nabycia takiego udziału oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tym udziałem.</p>
<p>Sprawozdania finansowe</p> <p><i>(Financial statements)</i></p>	<p>Uporządkowane przedstawienie historycznych informacji finansowych – włącznie z informacjami dodatkowymi, których celem jest przekazanie informacji o zasobach ekonomicznych jednostki lub jej zobowiązaniach w określonym momencie czasu lub o ich zmianach w danym okresie zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Powiązane informacje dodatkowe zwykle obejmują podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Termin ten może dotyczyć pełnego sprawozdania finansowego oraz pojedynczego składnika sprawozdania, np. bilansu lub rachunku przychodów i kosztów oraz powiązanych not objaśniających.</p>
<p>Sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię</p> <p><i>(Financial statements on which the firm will express an opinion)</i></p>	<p>W przypadku pojedynczej jednostki – sprawozdanie finansowe tej jednostki. W przypadku skonsolidowanego sprawozdania finansowego, rozumianego także jako sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej – skonsolidowane sprawozdanie finansowe.</p>

** MSB 610 (zmieniony w 2013 r.) wprowadza ograniczenia w wykorzystaniu bezpośredniej pomocy. Stanowi również, że prawo lub regulacje mogą zabraniać audytorowi zewnętrznemu korzystania z bezpośredniej pomocy audytorów wewnętrznych. W związku z tym wykorzystanie bezpośredniej pomocy jest ograniczone do sytuacji, w których jest to dozwolone.

<p>Firma (<i>Firm</i>)</p>	<p>(a) Osoba fizyczna prowadząca działalność, spółka lub korporacja zawodowych księgowych,</p> <p>(b) Jednostka kontrolująca osobę, spółkę lub korporację, o której mowa w pkt (a) poprzez strukturę własnościową, zarządzania lub w inny sposób oraz</p> <p>(c) Jednostka kontrolowana przez osobę, spółkę lub korporację, o której mowa w pkt (a) poprzez strukturę własnościową, zarządzania lub w inny sposób.</p>
<p>Historyczne informacje finansowe (<i>Historical financial information</i>)</p>	<p>Wyrażone w kategoriach finansowych informacje odnoszące się do określonej jednostki, pochodzące głównie z systemu rachunkowości tej jednostki, które dotyczą zdarzeń gospodarczych mających miejsce w przeszłych okresach albo warunków lub okoliczności gospodarczych istniejących w określonych momentach w przeszłości.</p>
<p>Najbliższa rodzina (<i>Immediate family</i>)</p>	<p>Małżonek (lub partner życiowy) lub osoba pozostająca na utrzymaniu.</p>
<p>Niezależność (<i>Independence</i>)</p>	<p>Niezależność to:</p> <p>(a) Niezależność umysłu – stan umysłu zezwalający na wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi, w związku z czym pozwalający danej osobie na działanie uczciwe, obiektywne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem.</p> <p>(b) Niezależność wizerunku – unikanie faktów i okoliczności na tyle znaczących, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – oceniająca wszystkie konkretne fakty i okoliczności – mogłaby zasadnie uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu wykonującego badanie lub zlecenie atestacyjne zostały naruszone.</p>
<p>Pośredni udział finansowy (<i>Indirect financial interest</i>)</p>	<p>Udział finansowy przynoszący korzyści i posiadany poprzez udział w: zbiorowym instrumencie inwestycyjnym, majątku, funduszu powierniczym lub innej formie pośredniego inwestowania, który nie jest kontrolowany przez daną osobę lub jednostkę lub w stosunku do którego dana osoba lub jednostka nie ma wpływu na decyzje inwestycyjne.</p>
<p>Kluczowy partner odpowiedzialny za badanie (<i>Key audit partner</i>)</p>	<p>Partner odpowiedzialny za zlecenie, osoba odpowiedzialna za przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia oraz inni partnerzy odpowiedzialni za badanie – o ile takie osoby występują w zespole wykonującym zlecenie – podejmujący kluczowe decyzje lub wydający osądy na temat znaczących spraw związanych z badaniem sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię. W zależności od okoliczności oraz roli pełnionej przez te osoby w związku z badaniem, termin „inni partnerzy odpowiedzialni za badanie” może np. odnosić się do partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych znaczących jednostek zależnych lub oddziałów.</p>
<p>Jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych (<i>Listed entity</i>)</p>	<p>Jednostka, której akcje, papiery wartościowe lub instrumenty dłużne są notowane na uznanej giełdzie papierów wartościowych lub znajdują się w obrocie w oparciu o regulacje wydane przez uznaną giełdę papierów wartościowych lub podobny organ.</p>
<p>Sieć (<i>Network</i>)</p>	<p>Większa struktura:</p> <p>(a) Której celem jest współpraca oraz</p>

	(b) Której wyraźnym celem jest podział zysków lub kosztów, lub która posiada wspólnego właściciela, system kontroli lub zarządzanie, wspólną politykę i procedury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnego oznaczenia lub znaczącej części zasobów zawodowych.
Firma należąca do sieci <i>(Network firm)</i>	Firma lub jednostka należąca do sieci.
Biuro <i>(Office)</i>	Jednostka organizacyjna wyraźnie wyodrębniona na podstawie kryterium geograficznego lub profilu działalności.
Zawodowy księgowy <i>(Professional accountant)</i>	Osoba będąca członkiem organizacji członkowskiej IFAC [w tym biegły rewident].
Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej <i>(Professional accountant in business)</i>	Zawodowy księgowy zatrudniony lub powołany na stanowisko wykonawcze lub niewykonawcze w takich branżach jak handel, przemysł, usługi, sektor publiczny, edukacja, w organizacjach nie nastawionych na zysk, organach regulacyjnych lub organizacjach zawodowych bądź zawodowy księgowy związany umową z takimi jednostkami.
Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód <i>(Professional accountant in public practice)</i>	Zawodowy księgowy, niezależnie od klasyfikacji funkcjonalnej (np. rewizja finansowa, podatki lub doradztwo) związany z firmą świadczącą profesjonalne usługi. Termin ten ma również zastosowanie do firmy założonej przez zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód.
Czynność zawodowa <i>(Professional activity)</i>	Czynność wymagająca posiadania umiejętności z dziedziny rachunkowości lub pokrewnych, świadczona przez zawodowego księgowego, w tym dotycząca prowadzenia ksiąg rachunkowych, rewizji finansowej, podatków, doradztwa z zakresu zarządzania oraz zarządzania finansowego.
Usługi zawodowe <i>(Professional services)</i>	Czynności zawodowe wykonywane na rzecz klientów.
Jednostka zainteresowania publicznego <i>(Public interest entity)</i>	(a) Jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych oraz (b) Jednostka: (i) zdefiniowana przez prawo lub regulacje jako jednostka zainteresowania publicznego lub (ii) na którą przepisy prawa lub regulacje nakładają obowiązek poddania sprawozdania finansowego badaniu, zgodnie z tymi samymi wymogami niezależności, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Takie regulacje mogą być wydawane przez odpowiedni organ regulacyjny, w tym przez regulatora właściwego w obszarze rewizji finansowej.
Jednostka powiązana	Jednostka, która posiada jakiegokolwiek z poniżej wymienionych powiązań z klientem:

(Related entity)

- (a) Jednostka sprawująca bezpośrednią lub pośrednią kontrolę u klienta, jeżeli klient jest istotny dla takiej jednostki.
- (b) Jednostka posiadająca bezpośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem, jeżeli jej wpływ na klienta jest znaczący, a posiadany udział finansowy jest dla niej istotny.
- (c) Jednostka bezpośrednio lub pośrednio kontrolowana przez klienta.
- (d) Jednostka, w której klient lub jednostka z nim powiązana, o której mowa w pkt (c), posiada bezpośredni udział finansowy, który umożliwia im wywieranie znaczącego wpływu na ww. jednostkę, i udział ten jest istotny dla klienta i powiązanej z nim jednostki, o której mowa w pkt (c), oraz
- (e) Jednostka pozostająca pod wspólną kontrolą z klientem (zwana dalej „jednostką siostrzaną”), jeżeli zarówno jednostka siostrzana, jak i klient są istotne dla jednostki, która sprawuje nad nimi kontrolę.

Klient zlecenia
przeglądu

Jednostka, na rzecz której firma wykonuje zlecenie przeglądu.

(Review client)

Zlecenie
przeglądu

Zlecenie atestacyjne, przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Zleceń Przeglądu lub równoważnymi standardami, w ramach którego – na podstawie procedur niedostarczających wszystkich dowodów, których wymaga badanie sprawozdania finansowego – zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód formułuje wniosek na temat tego, czy zauważył cokolwiek, co kazałoby mu sądzić, że sprawozdanie finansowe nie zostało, we wszystkich istotnych aspektach, sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

(Review engagement)

Zespół
wykonujący
zlecenie przeglądu

- (a) Wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie przeglądu oraz
- (b) Wszystkie inne osoby związane z firmą, które mogą bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia przeglądu, w tym:
 - (i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub bezpośrednio odpowiedzialne za nadzór, kierowanie lub innego rodzaju sprawowanie kontroli nad tym partnerem w związku z realizacją zlecenia przeglądu, w tym osoby zajmujące stanowiska odpowiednio wyższe od partnera odpowiedzialnego za zlecenie po osoby pełniące funkcję starszego lub zarządzającego partnera (dyrektora generalnego lub inną równoważną funkcję),
 - (ii) osoby udzielające porad z zakresu specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń związanych ze zleceniem oraz
 - (iii) osoby, które zapewniają kontrolę jakości zlecenia, w tym osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia.
- (c) Wszystkie osoby z firmy należącej do sieci, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia przeglądu.

(Review team)

Sprawozdania
finansowe
specjalnego
przeznaczenia

Sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, mającymi na celu sprostanie potrzebom informacyjnym konkretnych użytkowników.

*(Special purpose
financial
statements)*

Osoby sprawujące
nadzór

Osoba (osoby) lub organizacja (organizacje) (np. powiernik korporacyjny) odpowiedzialna za nadzorowanie strategicznego kierunku działalności jednostki

*(Those charged
with governance)*

oraz wypełnianie obowiązków związanych z rachunkowością jednostki. Obejmuje to nadzór nad procesem raportowania finansowego. W przypadku pewnych jednostek w pewnych systemach prawnych termin ten może dotyczyć personelu kierowniczego, np. wykonawczych członków zarządu jednostek z sektora prywatnego lub publicznego lub właściciela zarządzającego jednostką.

Data wejścia w życie

Kodeks wszedł w życie.

**ZMIANY W KODEKSIE — REAGOWANIE NA NARUSZENIE PRZEPISÓW
PRAWA I REGULACJI**

SPIS TREŚCI

	Strona
Rozdział 225 Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji	123
Rozdział 360 Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji	132
Rozdział 100 Wprowadzenie i podstawowe zasady	139
Rozdział 140 Zachowanie tajemnicy informacji	140
Rozdział 150 Profesjonalne postępowanie	141
Rozdział 210 Podjęcie współpracy z klientem	142
Rozdział 270 Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta	144
Data wejścia w życie	149

ROZDZIAŁ 225

Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji

Cel

- 225.1 Zawodowy księgowy w trakcie świadczenia klientowi usługi zawodowej może napotkać lub zostać poinformowany o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji. Celem niniejszego rozdziału jest określenie obowiązków zawodowego księgowego w sytuacji napotkania naruszenia lub podejrzanego naruszenia oraz przekazanie zawodowemu księgowemu wytycznych w zakresie oceny skutków danej sprawy i możliwych kierunków działania w odpowiedzi na nie. Niniejszy rozdział ma zastosowanie niezależnie od rodzaju klienta, w tym niezależnie od tego, czy jest on, czy też nie, jednostką zainteresowania publicznego.
- 225.2 Naruszenie przepisów prawa i regulacji („naruszenie”) oznacza działania lub zaniechanie działań, umyślne lub nieumyślne, niezgodne z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami, popełnione przez klienta lub osoby sprawujące nadzór, kierownictwo lub inne osoby pracujące na rzecz lub pod kierunkiem klienta.
- 225.3 W niektórych systemach prawnych istnieją przepisy prawne lub wykonawcze określające sposób, w jaki zawodowi księgowi powinni reagować na naruszenie lub podejrzaną naruszenie, które mogą różnić się lub wykraczać poza wymogi określone w niniejszym rozdziale. Napotykając naruszenie lub podejrzaną naruszenie, zawodowy księgowy jest zobowiązany zrozumieć te przepisy i postępować zgodnie z nimi, w tym przestrzegać wymagań dotyczących zgłaszania sprawy naruszenia właściwemu organowi i stosować się do zakazu ostrzegania klienta, zanim powiadomi właściwy organ, np. w myśl ustawodawstwa dotyczącego przeciwdziałania praniu brudnych pieniędzy.
- 225.4 Cechą wyróżniającą zawód księgowy jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Reagując na naruszenie lub podejrzaną naruszenie, zawodowy księgowy ma na celu:
- (a) przestrzeganie podstawowych zasad uczciwości i profesjonalnego postępowania,
 - (b) ostrzeżenie kierownictwa lub, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór u klienta, aby:
 - (i) umożliwić im naprawę, zapobieżenie konsekwencjom lub złagodzenie konsekwencji rozpoznanego lub podejrzanego naruszenia lub
 - (ii) zapobiec naruszeniu tam, gdzie ono jeszcze nie wystąpiło, oraz
 - (c) podjęcie w interesie publicznym dalszych odpowiednich działań.

Zakres

- 225.5 W niniejszym rozdziale przedstawiono sposób postępowania, który powinien być przyjęty przez zawodowego księgowego, w sytuacji, gdy napotyka on lub zostaje poinformowany o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu:
- (a) prawa i innych przepisów ogólnie uznanych za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot oraz ujawnień w sprawozdaniu finansowym klienta oraz
 - (b) innych przepisów prawa i regulacji, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalenie istotnych kwot oraz ujawnień w sprawozdaniu finansowym klienta, ale których przestrzeganie może mieć fundamentalne znaczenie dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej klienta, jego zdolności do kontynuacji działalności lub uniknięcia istotnych kar.
- 225.6 Przykłady przepisów prawa i regulacji, do których odnosi się niniejszy rozdział, dotyczą:
- oszustw, korupcji i łapownictwa,
 - prania brudnych pieniędzy, finansowania terroryzmu, środków pochodzących z przestępstw,
 - giełd papierów wartościowych i obrotu papierami wartościowymi,

- bankowości i innych produktów i usług finansowych,
- ochrony danych,
- zobowiązań i płatności podatkowych i emerytalnych,
- ochrony środowiska,
- zdrowia i bezpieczeństwa publicznego.

225.7 Naruszenie może skutkować grzywną, procesem sądowym lub innymi konsekwencjami dla klienta, które mogą istotnie wpływać na jego sprawozdanie finansowe. Co ważne, takie naruszenie może mieć poważniejsze konsekwencje dla interesu publicznego z uwagi na potencjalnie znaczącą szkodę dla inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa. Na potrzeby niniejszego rozdziału przyjmuje się, że czyn powodujący znaczącą szkodę to ten, który skutkuje poważnymi niekorzystnymi konsekwencjami finansowymi lub niefinansowymi dla którejś z tych stron. Przykładami mogą być popełnienie oszustwa powodującego znaczące straty finansowe inwestorów oraz naruszenie przepisów i regulacji dotyczących ochrony środowiska, co wywołuje zagrożenie dla zdrowia lub bezpieczeństwa pracowników lub społeczeństwa.

225.8 Zawodowy księgowy, który napotyka lub zostaje poinformowany o sprawach, które są wyraźnie bez znaczenia ze względu na swój charakter oraz finansowy lub innego rodzaju wpływ na klienta, jego interesariuszy i ogół społeczeństwa, nie jest zobowiązany do przestrzegania postanowień niniejszego rozdziału w odniesieniu do takich spraw.

225.9 Niniejszy rozdział nie dotyczy:

- (a) indywidualnych wykroczeń niezwiązanych z działalnością gospodarczą klienta oraz
- (b) naruszenia przez strony inne niż klient, osoby sprawujące nadzór, kierownictwo klienta lub inne osoby pracujące na rzecz lub pod kierunkiem klienta. Na przykład dotyczy to sytuacji, w której zawodowy księgowy został zaangażowany przez klienta do wykonania analizy due diligence w innej jednostce, w której rozpoznane lub podejrzewane naruszenie miało miejsce.

Zawodowy księgowy może jednak uznać zawarte w tym rozdziale wskazówki za pomocne przy podejmowaniu decyzji, jak reagować w powyższych sytuacjach.

Obowiązki kierownictwa i osób sprawujących nadzór u klienta

225.10 Kierownictwo klienta ma obowiązek zapewnić, pod kontrolą osób sprawujących nadzór, że działalność gospodarcza klienta prowadzona jest zgodnie z przepisami prawa i regulacjami. Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mają również obowiązek, aby rozpoznać i reagować na naruszenie przez klienta, osobę sprawującą nadzór w jednostce, członka kierownictwa lub inne osoby pracujące na rzecz lub pod kierunkiem klienta.

Obowiązki zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód

225.11 Jeżeli zawodowy księgowy dowiaduje się o sprawie naruszenia, której dotyczy niniejszy rozdział, aby spełnić wymagania niniejszego rozdziału, powinien podjąć działania w odpowiednim czasie, umożliwiającym mu zrozumienie charakteru sprawy oraz potencjalnej szkody, jaką ta sprawa może wyrządzić interesom jednostki, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.

Badanie sprawozdania finansowego

Zrozumienie sprawy naruszenia

225.12 Jeżeli zawodowy księgowy, któremu zlecono przeprowadzenie badania sprawozdania finansowego, staje się świadomy naruszenia lub podejrzewanego naruszenia w trakcie wykonywania zlecenia lub zostaje o tym poinformowany przez inne strony, stara się zrozumieć tę sprawę, w tym charakter czynu i okoliczności, w których to naruszenie lub podejrzewane naruszenie wystąpiło lub może wystąpić.

225.13 Od zawodowego księgowego oczekuje się, że będzie się kierował wiedzą, profesjonalnym osądem i wiedzą specjalistyczną, ale nie oczekuje się, że będzie posiadał wiedzę z zakresu przepisów

i regulacji na poziomie wyższym niż wymagany w związku z podjęciem zlecenia badania. To, czy dany czyn stanowi naruszenie, ustala ostatecznie sąd lub inny uprawniony organ orzekający. W zależności od charakteru i znaczenia danej sprawy zawodowy księgowy może konsultować się, z zachowaniem zasady tajemnicy informacji, z innymi osobami z firmy, firmy należącej do sieci, organizacji zawodowej lub z prawnikiem.

- 225.14 Jeżeli zawodowy księgowy rozpoznaje lub podejrzewa, że wystąpiło lub może wystąpić naruszenie, omawia tę sprawę z członkiem kierownictwa właściwego szczebla oraz, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór.
- 225.15 Taka dyskusja pomaga w zrozumieniu przez zawodowego księgowego istotnych w danej sprawie faktów i okoliczności oraz jej potencjalnych konsekwencji. Dyskusja może również skłonić kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór do zbadania sprawy.
- 225.16 Wybór szczebla kierownictwa, właściwego dla omówienia sprawy naruszenia, zależy od profesjonalnego osądu. Istotnymi do rozważenia czynnikami są:
- charakter i okoliczności sprawy,
 - osoby faktycznie lub potencjalnie zaangażowane,
 - prawdopodobieństwo zmywy,
 - potencjalne konsekwencje sprawy,
 - czy dany szczebel kierownictwa jest w stanie zbadać sprawę i podjąć odpowiednie działania.
- 225.17 Właściwy szczebel kierownictwa to zwykle przynajmniej jeden szczebel powyżej szczebla, na którym znajduje się osoba lub osoby zaangażowane lub potencjalnie zaangażowane w sprawę naruszenia. Jeżeli zawodowy księgowy uważa, że kierownictwo jest zaangażowane w naruszenie lub podejrzewane naruszenie, omawia tę sprawę z osobami sprawującymi nadzór. Zawodowy księgowy może również rozważyć omówienie sprawy z audytorami wewnętrznymi, tam gdzie taka możliwość występuje. W przypadku grupy kapitałowej właściwym szczeblem może być kierownictwo jednostki, która sprawuje kontrolę nad klientem.

Podjęcie działań w sprawie naruszenia

- 225.18 Omawiając z kierownictwem sprawę naruszenia lub podejrzewanego naruszenia oraz, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór, zawodowy księgowy doradza im podjęcie odpowiednich i terminowych działań, jeżeli jeszcze tego nie uczyniły, w celu:
- a) naprawy, zapobieżenia konsekwencjom lub złagodzenia konsekwencji naruszenia,
 - b) zapobieżenia naruszeniu tam, gdzie ono jeszcze nie wystąpiło, lub
 - c) ujawnienia sprawy naruszenia właściwemu organowi, jeżeli wymagają tego przepisy prawa lub regulacje lub jeżeli wydaje się to niezbędne dla dobra interesu publicznego.
- 225.19 Zawodowy księgowy rozważa, czy kierownictwo klienta i osoby sprawujące nadzór znają swoje obowiązki prawne i regulacyjne dotyczące naruszenia lub podejrzewanego naruszenia. Jeżeli ich nie znają, zawodowy księgowy może zasugerować im skorzystanie z odpowiednich źródeł informacji lub zaproponować uzyskanie porady prawnej.
- 225.20 Zawodowy księgowy przestrzega obowiązujących:
- (a) przepisów prawa i regulacji, w tym ustaw lub przepisów wykonawczych regulujących zgłaszanie właściwemu organowi naruszenia lub podejrzewanego naruszenia. Niektóre przepisy prawa i regulacje mogą określać termin, w jakim takie zgłoszenie powinno być dokonane, oraz
 - (b) wymagań wynikających ze standardów badania, w tym odnoszących się do:
 - rozpoznawania spraw naruszenia, w tym oszustw, i reagowania na nie,
 - komunikowania się z osobami sprawującymi nadzór,
 - uwzględniania skutków naruszenia lub podejrzewanego naruszenia dla sprawozdania

biegłego rewidenta.

Przekazywanie informacji w przypadku grup kapitałowych

225.21 Zawodowy księgowy może:

- (a) zostać poproszony przez zespół wykonujący zlecenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego o przeprowadzenie czynności dotyczących informacji finansowych jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej dla celów związanych z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego tej grupy lub
- (b) otrzymać zlecenie przeprowadzenia badania sprawozdania finansowego jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej w innym celu niż badanie skonsolidowanego sprawozdania finansowego, np. badanie ustawowe.

Jeśli w którejś z powyższych sytuacji zawodowy księgowy dowiaduje się o sprawie naruszenia lub podejrzanego naruszenia w odniesieniu do jednostki wchodzącej w skład grupy kapitałowej, poza reagowaniem zgodnie z postanowieniami niniejszego rozdziału informuje o tej sprawie partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, chyba że zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje. Ma to umożliwić partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego uzyskanie informacji o sprawie naruszenia i w kontekście badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego ustalenie, czy należy podjąć w tej sprawie działania zgodnie z regulacjami z niniejszego rozdziału, a jeżeli tak, to jakiego rodzaju działania.

225.22 Gdy partner odpowiedzialny za zlecenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego w trakcie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego dowiaduje się o sprawie naruszenia lub podejrzanego naruszenia, w tym na skutek poinformowania go o niej zgodnie z paragrafem 225.21, poza reagowaniem na sprawę w kontekście badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego zgodnie z regulacjami z niniejszego rozdziału rozważa, czy sprawa może być istotna dla jednej lub więcej jednostek wchodzących w skład tej grupy kapitałowej:

- (a) których informacje finansowe są przedmiotem czynności wykonywanych w ramach badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego lub
- (b) których sprawozdania finansowe podlegają badaniu w innym celu niż związany z badaniem skonsolidowanego sprawozdania finansowego, np. badanie ustawowe.

Jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego uzna sprawę naruszenia za istotną, podejmuje działania zmierzające do zgłoszenia naruszenia lub podejrzanego naruszenia osobom wykonującym czynności badania w jednostkach wchodzących w skład grupy kapitałowej, dla których sprawa może być istotna, chyba że zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje. Jeżeli jest to niezbędne, w odniesieniu do punktu (b), przeprowadza się odpowiednie rozeznanie (na podstawie wywiadu z kierownictwem lub ogólnie dostępnych informacji), czy istotna(-e) jednostka(-i) wchodząca(-e) w skład grupy kapitałowej podlega(ją) badaniu, a jeśli tak, ustala się, na ile to możliwe, tożsamość biegłego rewidenta. Takie zgłoszenie naruszenia ma na celu poinformowanie o sprawie osób przeprowadzających czynności badania w tych jednostkach i ustalenie, czy i w jaki sposób należy podjąć działania w tej sprawie, zgodnie z zapisami niniejszego rozdziału.

Ustalenie, czy potrzebne jest dalsze działanie

225.23 Zawodowy księgowy ocenia odpowiedniość reakcji kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór.

225.24 Oceniając odpowiedniość reakcji kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór, bierze się pod uwagę, czy:

- zareagowano w odpowiednim czasie,
- naruszenie lub podejrzanego naruszenie zostało zbadane we właściwy sposób,
- podjęto lub podejmuje się działania, aby naprawić, zapobiec konsekwencjom lub złagodzić konsekwencje jakichkolwiek przypadków naruszenia,

- podjęto lub podejmuje się działania, aby zapobiec naruszeniu tam, gdzie ono jeszcze nie wystąpiło,
 - podjęto lub podejmuje się odpowiednie kroki, aby zredukować ryzyko ponownego wystąpienia naruszenia, np. dodatkowe kontrole lub szkolenia,
 - w stosownych przypadkach naruszenie lub podejrzewane naruszenie zgłoszono właściwemu organowi, a jeśli tak, czy wydaje się ono odpowiednie.
- 225.25 W świetle reakcji kierownictwa klienta i, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór zawodowy księgowy ustala, czy w interesie publicznym potrzebne jest dalsze działanie.
- 225.26 Ustalenie, czy potrzebne jest dalsze działanie oraz że ich rodzaj i zakres będą zależeć od różnych czynników, w tym:
- ram prawnych i regulacyjnych,
 - pilności danej sprawy,
 - rozpowszechnienia się danej sprawy u klienta,
 - czy zawodowy księgowy podtrzymuje swoje zaufanie do uczciwości kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór,
 - prawdopodobieństwa ponownego wystąpienia naruszenia lub podejrzewanego naruszenia,
 - istnienia wiarygodnych dowodów rzeczywistej lub potencjalnej znaczącej szkody dla interesów jednostki, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.
- 225.27 Przykłady okoliczności, które mogą spowodować, że zawodowy księgowy straci zaufanie do uczciwości kierownictwa i, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór obejmują sytuacje, w których:
- zawodowy księgowy podejrzewa lub posiada dowody na zaangażowanie lub zamiar zaangażowania powyższych osób w jakiegokolwiek sprawy naruszenia,
 - zawodowy księgowy jest świadomy, że powyższe osoby posiadają wiedzę o sprawie naruszenia i wbrew wymaganiom prawnym lub regulacyjnym nie zgłosiły lub nie zezwoliły na zgłoszenie tej sprawy właściwemu organowi w rozsądnym terminie.
- 225.28 Przy określaniu potrzeby, charakteru i zakresu dalszych działań zawodowy księgowy kieruje się profesjonalnym osądem i bierze pod uwagę to, czy rozsądna i poinformowana strona trzecia, rozważając wszystkie konkretne fakty i okoliczności znane zawodowemu księgowemu w tym czasie, mogłaby stwierdzić, że zawodowy księgowy podjął w interesie publicznym należyte działania.
- 225.29 Dalsze działania zawodowego księgowego mogą obejmować:
- zgłoszenie danej sprawy właściwemu organowi, nawet jeśli nie ma takiego wymagania prawnego lub regulacyjnego,
 - wycofanie się ze zlecenia i relacji zawodowej, jeżeli jest to dopuszczone przez przepisy prawa lub regulacje.
- 225.30 Jeżeli zawodowy księgowy stwierdzi, że wycofanie się ze zlecenia i relacji zawodowej byłoby właściwe, nie zwalnia go to z podjęcia innych działań, jakie mogą być niezbędne do realizacji celów wynikających z niniejszego rozdziału. W niektórych systemach prawnych mogą jednak występować ograniczenia zakresu dalszych działań zawodowego księgowego i wycofanie się ze zlecenia może być jedynym dostępnym sposobem działania.
- 225.31 Jeżeli zawodowy księgowy wycofał się z relacji zawodowej zgodnie z paragrafami 225.25 i 225.29, na prośbę proponowanego na jego następcę księgowego przekazuje mu wszystkie fakty i informacje dotyczące sprawy naruszenia lub podejrzewanego naruszenia, o której jego zdaniem powinien zostać poinformowany proponowany na jego następcę księgowy przed podjęciem decyzji o przyjęciu zlecenia badania. Zawodowy księgowy czyni to pomimo zapisów paragrafu 210.14, chyba że nie jest to dopuszczone przez przepisy prawa i regulacje. Jeżeli proponowany na jego następcę księgowy nie może się z nim skontaktować, proponowany na jego następcę księgowy podejmuje uzasadnione działania, aby w inny sposób uzyskać informacje na temat okoliczności zmiany księgowego, np. kierując zapytania do stron trzecich lub przeprowadzając wstępne rozmowy z kierownictwem jednostki lub osobami sprawującymi nadzór.

225.32 Ponieważ rozważenie sprawy naruszenia może wymagać złożonych analiz i osądów, zawodowy księgowy, w celu zrozumienia możliwych kierunków działania oraz zawodowych i prawnych konsekwencji podjęcia określonych działań może rozważyć przeprowadzenie konsultacji wewnętrznych, uzyskanie porady prawnej lub, przy zachowaniu tajemnicy informacji, przeprowadzenie konsultacji z regulatorem lub organizacją zawodową.

Ustalenie, czy zgłosić sprawę właściwemu organowi

225.33 Zgłoszenie sprawy naruszenia właściwemu organowi jest wykluczone, jeżeli jest to w sprzeczności z przepisami prawa lub regulacjami. W pozostałych przypadkach celem zgłoszenia jest umożliwienie właściwemu organowi zbadania sprawy i podjęcia działań w interesie publicznym.

225.34 Ustalenie, czy wskazane jest dokonanie takiego zgłoszenia, zależy głównie od charakteru i zakresu faktycznej lub potencjalnej szkody, która przez daną sprawę została lub może zostać wyrządzona inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Zawodowy księgowy może np. stwierdzić, że zgłoszenie danej sprawy właściwemu organowi jest odpowiednim działaniem, jeżeli:

- jednostka jest zaangażowana w łąpownictwo (np. z udziałem urzędników krajowego lub zagranicznego rządu w celu zagwarantowania dużych kontraktów),
- jednostka jest jednostką regulowaną, a dana sprawa jest tak znacząca, że może wpłynąć na pozbawienie jej uprawnień do wykonywania działalności,
- jednostka jest notowana na giełdzie, a dana sprawa może mieć negatywne konsekwencje dla uczciwego i prawidłowego obrotu papierami wartościowymi jednostki lub stanowić systemowe ryzyko dla rynków finansowych,
- istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka będzie sprzedawać produkty, które są szkodliwe dla zdrowia i bezpieczeństwa publicznego,
- jednostka oferuje klientom pomoc w unikaniu płacenia podatków.

Ustalenie, czy dokonać takiego zgłoszenia, będzie zależeć również od poniższych czynników zewnętrznych:

- czy istnieje organ, właściwy do przyjęcia zgłoszenia, zbadania danej sprawy i podjęcia działań. Wybór właściwego organu będzie zależeć od charakteru danej sprawy, np. w przypadku oszukańczej sprawozdawczości finansowej będzie to urząd regulacyjny rynku papierów wartościowych lub agencja ds. ochrony środowiska w przypadku naruszenia przepisów prawa lub regulacji dotyczących środowiska,
- czy istnieje ustawodawstwo lub regulacje zapewniające solidną i wiarygodną ochronę przed odpowiedzialnością cywilną, karną lub zawodową lub odwetem, np. dotyczące systemu informowania o nieprawidłowościach wewnątrz organizacji,
- czy istnieją faktyczne lub potencjalne zagrożenia fizycznego bezpieczeństwa zawodowego księgowych lub innych osób.

225.35 Jeżeli zawodowy księgowy ustali, że zgłoszenie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi jest w danych okolicznościach właściwym działaniem, nie uznaje się tego za naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy informacji wynikającego ze 140 rozdziału niniejszego kodeksu. Dokonując takiego zgłoszenia, zawodowy księgowy działa w dobrej wierze i zachowuje ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń. Zawodowy księgowy rozważa również, czy właściwe jest poinformowanie klienta o swoim zamiarze przed zgłoszeniem sprawy właściwemu organowi.

225.36 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym postępowaniu, co do którego może mieć uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, co mogłoby wyrządzić znaczące szkody dla inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa. Rozważając, czy właściwe jest omówienie danej sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, zawodowy księgowy dokonuje profesjonalnego osądu i może niezwłocznie zgłosić daną sprawę właściwemu organowi, aby w ten sposób zapobiec nieuchronnym skutkom naruszenia przepisów prawa lub regulacji lub aby te skutki złagodzić. Takiego zgłoszenia nie uznaje się za naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy informacji wynikającego ze 140 rozdziału niniejszego

kodeksu.

Dokumentacja

- 225.37 W odniesieniu do rozpoznanego lub podejrzewanego naruszenia, które mieści się w zakresie niniejszego rozdziału, zawodowy księgowy poza spełnieniem wymagań w zakresie dokumentacji, wynikających z obowiązujących standardów badania, dokumentuje:
- sposób, w jaki kierownictwo i, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór odniosły się do sprawy,
 - kierunki działania, które zawodowy księgowy brał pod uwagę, dokonane osądy oraz podjęte decyzje, przy uwzględnieniu perspektywy rozsądnej i poinformowanej strony trzeciej,
 - stopień spełnienia przez zawodowego księgowego obowiązku określonego w paragrafie 225.25.
- 225.38 *Międzynarodowe Standardy Badania* (MSB) wymagają, np. od zawodowego księgowego przeprowadzającego badanie sprawozdania finansowego, aby:
- sporządził dokumentację wystarczającą do zrozumienia znaczących spraw powstałych w czasie badania, sformułowanych wniosków oraz znaczących osądów zawodowych, dokonanych przy formułowaniu wniosków,
 - udokumentował dyskusje z kierownictwem, osobami sprawującymi nadzór i innymi osobami na temat znaczących spraw, w tym udokumentowania wymaga charakteru tych spraw oraz data i tożsamość osób, z którymi odbywały się dyskusje, oraz
 - udokumentował rozpoznane i podejrzewane przypadki naruszenia oraz wyniki dyskusji z kierownictwem i, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór oraz innymi stronami spoza jednostki.

Usługi zawodowe inne niż badanie sprawozdania finansowego

Zrozumienie sprawy naruszenia i zgłoszenie jej kierownictwu oraz osobom sprawującym nadzór

- 225.39 Jeżeli zawodowy księgowy zatrudniony do wykonania usługi zawodowej innej niż badanie sprawozdania finansowego dowiaduje się o sprawie naruszenia lub podejrzewanego naruszenia, stara się zrozumieć tę sprawę, w tym charakter czynu i okoliczności, w których wystąpiła lub może wystąpić.
- 225.40 Od zawodowego księgowego oczekuje się, że będzie się kierował wiedzą, profesjonalnym osądem i wiedzą specjalistyczną, ale nie oczekuje się od niego zrozumienia przepisów prawa i regulacji na poziomie wyższym niż wymaga tego wykonanie usługi zawodowej, do której został zatrudniony. To, czy dany czyn stanowi naruszenie, ustala ostatecznie sąd lub inny uprawniony organ orzekający. W zależności od charakteru i znaczenia danej sprawy zawodowy księgowy może konsultować się, z zachowaniem tajemnicy informacji, z innymi osobami z firmy, firmy należącej do sieci, organizacji zawodowej lub z radcą prawnym.
- 225.41 Jeżeli zawodowy księgowy rozpoznaje lub podejrzewa, że wystąpiło lub może wystąpić naruszenie, omawia tę sprawę z kierownictwem odpowiedniego szczebla oraz, jeśli ma dostęp do nich i, w stosownych przypadkach, z osobami sprawującymi nadzór.
- 225.42 Taka dyskusja służy zrozumieniu przez zawodowego księgowego faktów i okoliczności istotnych dla sprawy oraz jej potencjalnych konsekwencji. Dyskusja może również skłonić kierownictwo jednostki lub osoby sprawujące nadzór do zbadania sprawy.
- 225.43 Wybór kierownictwa odpowiedniego szczebla w celu omówienia danej sprawy zależy od profesjonalnego osądu. Istotne czynniki, które należy uwzględnić, to:
- charakter i okoliczności danej sprawy,
 - osoby faktycznie lub potencjalnie zaangażowane,
 - prawdopodobieństwo zmywy,
 - potencjalne konsekwencje danej sprawy,

- czy kierownictwo danego szczebla jest w stanie zbadać sprawę i podjąć odpowiednie działania.

Informowanie o sprawie zewnętrznego audytora jednostki

225.44 Jeżeli zawodowy księgowy wykonuje dla klienta badania lub wchodzącej w jego skład jednostki usługę niebędącą badaniem, przekazuje w ramach firmy informację o sprawie naruszenia lub podejrzanego naruszenia, chyba że zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje. Przekazanie informacji odbywa się zgodnie z protokołami lub procedurami firmy, a w przypadku ich braku bezpośrednio partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie.

225.45 Jeżeli zawodowy księgowy wykonuje usługę niebędącą badaniem dla klienta badania firmy należącej do sieci lub dla jednostki wchodzącej w skład klienta badania firmy należącej do sieci, rozważa, czy poinformować firmę należąca do sieci o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu. Przekazanie informacji odbywa się zgodnie z protokołami lub procedurami sieci, a w przypadku ich braku bezpośrednio partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie.

225.46 Jeżeli zawodowy księgowy wykonuje usługę niebędącą badaniem dla klienta, który nie jest:

(a) klientem badania firmy lub firmy należącej do sieci lub

(b) jednostką wchodzącą w skład klienta badania firmy lub firmy należącej do sieci,

zawodowy księgowy rozważa, czy poinformować o sprawie naruszenia lub podejrzanego naruszenia firmę będącą zewnętrznym audytorem klienta, jeśli taka istnieje.

225.47 W trakcie rozważania potrzeby informowania zgodnie z paragrafami 225.45 i 225.46 należy uwzględnić następujące istotne zagadnienia:

- czy takie działanie będzie niezgodne z przepisami prawa lub regulacjami,
- czy istnieją ograniczenia dotyczące ujawnień nałożone przez organ regulacyjny lub prokuratora w związku z prowadzonym dochodzeniem dotyczącym naruszenia lub podejrzanego naruszenia,
- czy celem zlecenia jest zbadanie potencjalnego naruszenia w jednostce, aby umożliwić jej podjęcie odpowiednich działań,
- czy kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór już poinformowały zewnętrznego audytora jednostki o danej sprawie,
- potencjalnej istotności sprawy dla badania sprawozdania finansowego klienta lub, gdy dana sprawa dotyczy jednostki należącej do grupy kapitałowej, potencjalną istotność dla badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego .

225.48 W każdym przypadku powiadomienie ma umożliwić partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie badania pozyskanie informacji o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu i ustalenie, czy należy na nią zareagować, a jeśli tak, to w jaki sposób to uczynić zgodnie z regulacjami z niniejszego rozdziału.

Rozważanie, czy potrzebne są dalsze działania

225.49 Zawodowy księgowy rozważa również, czy dla dobra interesu publicznego należy podjąć dalsze działania.

225.50 Konieczność podjęcia dalszych działań, jak również ich charakter i zakres, zależy od następujących czynników:

- ram prawnych i regulacyjnych,
- oceny odpowiedniości i terminowości reakcji kierownictwa oraz, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór,
- oceny pilności danej sprawy,
- zaangażowania kierownictwa lub osób sprawujących nadzór w daną sprawę,
- prawdopodobieństwa wystąpienia znaczącej szkody dla interesów klienta, inwestorów,

wierzycieli, pracowników i ogółu społeczeństwa.

- 225.51 Dalsze działania zawodowego księgowego mogą obejmować:
- zgłoszenie danej sprawy właściwemu organowi, nawet jeżeli nie ma takiego wymagania prawnego lub regulacyjnego,
 - wycofanie się ze zlecenia i relacji zawodowej, gdy zezwalają na to przepisy prawa lub regulacje.
- 225.52 Rozważając potrzebę zgłoszenia sprawy właściwemu organowi, bierze się pod uwagę:
- czy takie działanie będzie niezgodne z przepisami prawa lub regulacjami,
 - czy istnieją ograniczenia dotyczące ujawnień nałożone przez organ regulacyjny lub prokuratora w związku z prowadzonym dochodzeniem dotyczącym naruszenia lub podejrzanego naruszenia,
 - czy celem zlecenia jest zbadanie potencjalnego naruszenia w jednostce, aby umożliwić jej podjęcie odpowiednich działań.
- 225.53 Jeżeli zawodowy księgowy ustali, że zgłoszenie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi jest w danych okolicznościach właściwym działaniem, nie uznaje się tego za naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy informacji wynikającego z rozdziału 140 niniejszego kodeksu. Dokonując takiego zgłoszenia, zawodowy księgowy działa w dobrej wierze i zachowuje ostrożność przy wydawaniu oświadczeń i stwierdzeń. Zawodowy księgowy rozważa również, czy właściwe jest wcześniejsze poinformowanie klienta o swoim zamiarze zgłoszenia danej sprawy właściwemu organowi.
- 225.54 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym postępowaniu, co do którego może mieć uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które może wyrządzić znaczące szkody dla inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa. Rozważając, czy właściwe jest omówienie sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, zawodowy księgowy dokonuje profesjonalnego osądu i może niezwłocznie zgłosić sprawę właściwemu organowi, aby w ten sposób zapobiec nieuchronnym skutkom naruszenia przepisów prawa lub regulacji, aby te skutki złagodzić. Takiego zgłoszenia nie uznaje się za naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy informacji wynikającego ze 140 rozdziału niniejszego kodeksu.
- 225.55 W celu zrozumienia zawodowych i prawnych konsekwencji podjęcia określonych działań zawodowy księgowy może rozważyć przeprowadzenie konsultacji wewnętrznych, uzyskanie porady prawnej lub, przy zachowaniu tajemnicy informacji, przeprowadzenie konsultacji z regulatorem lub organizacją zawodową.

Dokumentacja

- 225.56 W odniesieniu do rozpoznanego lub podejrzanego naruszenia, objętego niniejszym rozdziałem, zawodowego księgowego zachęca się, aby dokumentował:
- daną sprawę,
 - wyniki dyskusji z kierownictwem i, w stosownych przypadkach, osobami sprawującymi nadzór lub innymi stronami,
 - sposób w jaki kierownictwo i, w stosownych przypadkach, osoby sprawujące nadzór zareagowały na daną sprawę,
 - działania, które zawodowy księgowy brał pod uwagę, dokonane osądy oraz podjęte decyzje,
 - stopień spełnienia przez zawodowego księgowego obowiązku określonego w paragrafie 225.49.

ROZDZIAŁ 360

Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji

Cel

- 360.1 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej w trakcie wykonywania czynności zawodowych może napotkać lub zostać poinformowany o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu przepisów prawa i regulacji. Celem tego rozdziału jest określenie obowiązków zawodowego księgowego w sytuacji napotkania naruszenia lub podejrzanego naruszenia oraz dostarczenie wskazówek zawodowemu księgowemu potrzebnych do oceny skutków danej sprawy i podejmowania możliwych kierunków działania w odpowiedzi na nie. Niniejszy rozdział ma zastosowanie niezależnie od rodzaju organizacji zatrudniającej, w tym od tego, czy jest ona czy też nie jest jednostką zainteresowania publicznego.
- 360.2 Naruszenie przepisów prawa i regulacji („naruszenie”) oznacza działania lub zaniechanie działań, umyślne lub nieumyślne, niezgodne z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami, popełnione przez organizację zatrudniającą zawodowego księgowego lub osoby sprawujące nadzór, przez kierownictwo lub inne osoby pracujące na rzecz lub pod kierunkiem organizacji zatrudniającej.
- 360.3 W niektórych systemach prawnych istnieją przepisy prawne lub wykonawcze określające sposób, w jaki zawodowi księgowi powinni reagować na naruszenie lub podejrzaną naruszenie, które mogą różnić się lub wykraczać poza wymogi określone w niniejszym rozdziale. Napotykając naruszenie lub podejrzaną naruszenie, zawodowy księgowy jest zobowiązany zrozumieć te przepisy i postępować zgodnie z nimi, w tym przestrzegać wymagań dotyczących zgłaszania sprawy naruszenia właściwemu organowi i stosować się do zakazu ostrzegania klienta, zanim powiadomi właściwy organ, np. w myśl ustawodawstwa dotyczącego przeciwdziałaniu praniu brudnych pieniędzy.
- 360.4 Cechą wyróżniającą zawód księgowy jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Reagując na naruszenie lub podejrzaną naruszenie, zawodowy księgowy ma na celu:
- (a) przestrzeganie podstawowych zasad uczciwości i profesjonalnego postępowania,
 - (b) ostrzeżenie kierownictwa lub, w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór w organizacji zatrudniającej, aby:
 - (i) umożliwić im naprawę, zapobieżenie konsekwencjom lub złagodzenie konsekwencji rozpoznanego lub podejrzanego naruszenia lub
 - (ii) zapobiec naruszeniu tam, gdzie ono jeszcze nie wystąpiło, oraz
 - (c) podjęcie w interesie publicznym dalszych odpowiednich działań.

Zakres

- 360.5 W niniejszym rozdziale przedstawiono sposób postępowania, który powinien być właściwy dla zawodowego księgowego, który napotyka lub zostaje poinformowany o naruszeniu lub podejrzanym naruszeniu:
- a) przepisów prawa i regulacji ogólnie uznanych za mające bezpośredni wpływ na ustalenie istotnych kwot oraz ujawnień w sprawozdaniu finansowym organizacji zatrudniającej oraz
 - b) innych przepisów prawa i regulacji, które nie mają bezpośredniego wpływu na ustalenie istotnych kwot oraz ujawnień w sprawozdaniu finansowym organizacji zatrudniającej, ale których przestrzeganie może mieć fundamentalne znaczenie dla operacyjnych aspektów działalności gospodarczej organizacji zatrudniającej, jej zdolności do kontynuacji tej działalności lub uniknięcia istotnych kar.
- 360.6 Przykłady przepisów prawa i regulacji, do których odnosi się niniejszy rozdział, dotyczą:

- oszustw, korupcji i łapownictwa,
 - prania brudnych pieniędzy, finansowania terroryzmu, środków pochodzących z przestępstw,
 - giełd papierów wartościowych i obrotu papierami wartościowymi,
 - bankowości i innych produktów i usług finansowych,
 - ochrony danych,
 - zobowiązań i płatności podatkowych i emerytalnych,
 - ochrony środowiska,
 - zdrowia i bezpieczeństwa publicznego.
- 360.7 Naruszenie może skutkować grzywną, procesem sądowym lub innymi konsekwencjami dla organizacji zatrudniającej, które mogą istotnie wpływać na jej sprawozdania finansowe. Co ważne, takie naruszenie prawa może mieć poważniejsze konsekwencje dla interesu publicznego z uwagi na potencjalnie znaczącą szkodę dla inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa. Na potrzeby niniejszego rozdziału przyjmuje się, że czyn powodujący znaczącą szkodę to ten, który skutkuje poważnymi niekorzystnymi konsekwencjami finansowymi lub niefinansowymi dla którejś z tych stron. Przykładem może być popełnienie oszustwa powodującego znaczące straty finansowe inwestorów oraz naruszenie przepisów prawa i regulacji dotyczących ochrony środowiska, co wywołuje zagrożenie dla zdrowia lub bezpieczeństwa pracowników lub społeczeństwa.
- 360.8 Zawodowy księgowy, który napotyka lub zostaje poinformowany o sprawach, które są wyraźnie bez znaczenia ze względu na swój charakter oraz finansowy lub innego rodzaju wpływ na organizację zatrudniającą, jej interesariuszy i ogół społeczeństwa, nie jest zobowiązany do przestrzegania postanowień niniejszego rozdziału w odniesieniu do takich spraw.
- 360.9 Niniejszy rozdział nie dotyczy:
- (a) indywidualnych wykroczeń niezwiązanych z działalnością gospodarczą organizacji zatrudniającej oraz
 - (b) naruszenia przez strony inne niż jednostka zatrudniająca, osoby sprawujące nadzór, kierownictwo lub inne osoby pracujące na rzecz lub pod kierunkiem organizacji zatrudniającej.
- Zawodowy księgowy może jednak uznać zawarte w tym rozdziale wskazówki za pomocne przy podejmowaniu decyzji, jak reagować w powyższych sytuacjach.

Obowiązki kierownictwa i osób sprawujących nadzór w jednostce zatrudniającej

- 360.10 Kierownictwo organizacji zatrudniającej ma obowiązek zapewnić, pod kontrolą osób sprawujących nadzór, że działalność gospodarcza organizacji zatrudniającej odbywa się zgodnie z przepisami prawa i regulacjami. Kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mają również obowiązek, aby rozpoznać i reagować na naruszenie przez organizację zatrudniająca, osobę sprawującą nadzór w jednostce, członka kierownictwa lub przez inne osoby pracujące na rzecz lub pod kierunkiem organizacji zatrudniającej.

Obowiązki zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej

- 360.11 Wiele jednostek zatrudniających księgowych ustanowiło określone regulaminy i procedury (np. zasady etyki lub wewnętrzny mechanizm informowania) dotyczące sposobu, w jaki naruszenie lub podejrzewane naruszenie przez jednostkę zatrudniająca powinno być sygnalizowane wewnątrz jednostki. Takie regulaminy i procedury mogą umożliwić anonimowe zgłaszanie spraw za pośrednictwem wyznaczonych kanałów komunikacji. Jeśli te regulaminy i procedury istnieją w obrębie jednostki zatrudniającej, zawodowy księgowy rozpatruje je w celu ustalenia, jak należy reagować na przypadki naruszenia.

360.12 Jeżeli zawodowy księgowy dowiaduje się o sprawie naruszenia, do której odnosi się niniejszy rozdział, w celu spełnienia wymagań w nim zawartych powinien podjąć działania w odpowiednim czasie, umożliwiającym mu zrozumienie charakteru sprawy i potencjalnej szkody, jaką ta sprawa może wyrządzić interesom jednostki zatrudniającej, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.

Obowiązki zawodowego księgowego wyższego szczebla zatrudnionego w jednostce gospodarczej

360.13 Zawodowymi księgowymi wyższego szczebla zatrudnionymi w jednostce gospodarczej („zawodowy księgowy wyższego szczebla”) są członkowie zarządu, członkowie kierownictwa wyższego szczebla lub starsi stażem pracownicy zdolni do wywierania znaczącego wpływu i podejmowania decyzji dotyczących pozyskiwania (zatrudniania, nabywania), wykorzystania i kontroli zasobów osobowych, finansowych, technologicznych, fizycznych i niematerialnych organizacji zatrudniającej. Ze względu na ich rolę, pozycję i strefy wpływów w organizacji zatrudniającej istnieje wobec nich większe aniżeli wobec innych zawodowych księgowych organizacji zatrudniającej oczekiwanie dotyczące podejmowania przez nich właściwych działań w interesie publicznym w odpowiedzi na naruszenie lub podejrzaną naruszenie.

Zrozumienie sprawy naruszenia

360.14 Jeżeli w trakcie wykonywania czynności zawodowych zawodowy księgowy wyższego szczebla dowiaduje się o sprawie naruszenia lub podejrzanego naruszenia, stara się zrozumieć daną sprawę, w tym:

- a) charakter czynu i okoliczności, w których został popełniony lub może być popełniony,
- b) mające zastosowanie, odpowiednie do okoliczności przepisy prawa i regulacje oraz
- c) potencjalne konsekwencje naruszenia dla organizacji zatrudniającej, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.

360.15 Od zawodowego księgowego wyższego szczebla oczekuje się, że będzie się kierował wiedzą, profesjonalnym osądem i specjalistycznym doświadczeniem ale nie oczekuje się od niego zrozumienia przepisów prawa i regulacji na poziomie wyższym niż wymagany w związku z rolą, jaką odgrywa w jednostce zatrudniającej. To, czy dany czyn stanowi naruszenie, ustala ostatecznie sąd lub inny uprawniony organ orzekający. W zależności od charakteru i znaczenia danej sprawy zawodowy księgowy może spowodować lub podjąć odpowiednie działania, które sprawią, że dana sprawa zostanie zbadana wewnątrz jednostki. Zawodowy księgowy może również konsultować się z zachowaniem zasady tajemnicy informacji z innymi osobami z organizacji zatrudniającej, organizacji zawodowej lub z radcą prawnym.

Podjęcie działań w sprawie naruszenia

360.16 Jeśli zawodowy księgowy wyższego szczebla rozpoznaje lub podejrzewa, że wystąpiło lub może wystąpić naruszenie, zgodnie z paragrafem 360.11 omawia sprawę naruszenia ze swoim bezpośrednim przełożonym, jeśli taki w hierarchii występuje, aby ustalić sposób odniesienia się do sprawy. Jeśli bezpośredni przełożony zawodowego księgowego wydaje się zaangażowany w sprawę naruszenia, zawodowy księgowy omawia ją z kolejnym w hierarchii przełożonym w jednostce zatrudniającej.

360.17 Zawodowy księgowy wyższego szczebla podejmuje również odpowiednie działania w celu:

- (a) poinformowania o naruszeniu osób sprawujących nadzór w celu uzyskania ich zgody co do zakresu odpowiednich działań, które należy podjąć w reakcji na daną sprawę oraz w celu umożliwienia im wypełnienia swoich obowiązków,
- (b) przestrzegania obowiązującego przepisów prawa lub regulacji, w tym przepisów ustawowych lub wykonawczych regulujących zgłaszanie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi,
- (c) naprawy, zapobieżenia konsekwencjom lub złagodzenia konsekwencji naruszenia lub

- podejrzewanego naruszenia,
- (d) zmniejszenia ryzyka ponownego wystąpienia oraz
 - (e) zapobiegania naruszeniu, tam gdzie jeszcze ono nie wystąpiło.
- 360.18 Oprócz reagowania na naruszenie zgodnie z niniejszym rozdziałem zawodowy księgowy wyższego szczebla ustala, czy ujawnienie przez niego sprawy naruszenia zewnętrznemu biegłemu rewidentowi jednostki zatrudniającej, jeśli istnieje, jest niezbędne do wywiązania się przez zawodowego księgowego z zawodowej powinności lub prawnego obowiązku dostarczenia biegłemu rewidentowi wszelkich informacji, które są niezbędne do przeprowadzenia badania.

Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania

- 360.19 Zawodowy księgowy wyższego szczebla ocenia adekwatność reakcji swoich przełożonych, jeśli przełożeni w hierarchii istnieją, oraz osób sprawujących nadzór.
- 360.20 Oceniając odpowiedniość reakcji przełożonych zawodowego księgowego wyższego szczebla, jeśli przełożeni w hierarchii istnieją, oraz osób sprawujących nadzór, bierze się pod uwagę czy:
- zareagowano w odpowiednim czasie,
 - osoby te podjęły lub wydały zgodę na podjęcie odpowiednich działań mających na celu naprawę, zapobieżenie konsekwencjom lub złagodzenie konsekwencji naruszenia lub zapobiegnięcie naruszeniu tam, gdzie jeszcze nie wystąpiło,
 - czy w stosownych przypadkach dana sprawa została zgłoszona właściwemu organowi, a jeśli takie zgłoszenie nastąpiło, czy wydaje się ono odpowiednie.
- 360.21 W świetle reakcji przełożonych zawodowego księgowego wyższego szczebla, jeśli przełożeni w hierarchii istnieją, oraz osób sprawujących nadzór, zawodowy księgowy ustala, czy w interesie publicznym potrzebne są dalsze działania.
- 360.22 Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania oraz że ich rodzaj i zakres będą zależeć od różnych czynników, w tym:
- ram prawnych i regulacyjnych,
 - pilności danej sprawy,
 - rozpowszechnienia się danej sprawy w jednostce zatrudniającej,
 - podtrzymania zaufania zawodowego księgowego wyższego szczebla do uczciwości jego przełożonych oraz osób sprawujących nadzór,
 - prawdopodobieństwa ponownego wystąpienia naruszenia lub podejrzanego naruszenia,
 - istnienia wiarygodnych dowodów rzeczywistej lub potencjalnej znaczącej szkody dla interesów organizacji zatrudniającej, inwestorów, wierzycieli, pracowników lub ogółu społeczeństwa.
- 360.23 Przykłady okoliczności, które mogą spowodować, że zawodowy księgowy wyższego szczebla utraci zaufanie do uczciwości swoich przełożonych oraz osób sprawujących nadzór obejmują sytuacje, w których:
- zawodowy księgowy podejrzewa lub posiada dowody na zaangażowanie lub zamiar zaangażowania powyższych osób w jakiegokolwiek sprawy naruszenia,
 - wbrew wymaganiam prawnym lub regulacyjnym osoby te nie zgłosiły sprawy naruszenia lub nie zezwoliły na jej zgłoszenie właściwemu organowi w rozsądnym terminie.
- 360.24 Przy określaniu potrzeby, charakteru i zakresu jakichkolwiek dalszych działań zawodowy księgowy wyższego szczebla kieruje się profesjonalnym osądem i bierze pod uwagę to, czy rozsądna i poinformowana strona trzecia, rozważając wszystkie konkretne fakty i okoliczności znane zawodowemu księgowemu w tym czasie, mogłaby stwierdzić, że zawodowy księgowy podjął w interesie publicznym należyte działania.
- 360.25 Dalsze działania zawodowego księgowego mogą obejmować:

- poinformowanie kierownictwa jednostki dominującej o danej sprawie, jeśli jednostka zatrudniająca należy do grupy kapitałowej,
 - zgłoszenie danej sprawy właściwemu organowi, nawet jeśli nie ma takiego wymagania prawnego lub regulacyjnego,
 - zrezygnowanie z zatrudnienia w jednostce zatrudniającej.
- 360.26 Jeżeli zawodowy księgowy wyższego szczebla stwierdzi, że rezygnacja z zatrudnienia w jednostce zatrudniającej byłaby właściwa, nie zwalnia go to z podjęcia innych działań, które mogą być niezbędne do realizacji celów wynikających z niniejszego rozdziału. W niektórych systemach prawnych mogą jednak występować ograniczenia zakresu dalszych działań zawodowego księgowego i rezygnacja przez niego z zatrudnienia może być jedynym dostępnym sposobem działania.
- 360.27 Ponieważ rozważenie sprawy naruszenia może wymagać złożonych analiz i osądów, zawodowy księgowy, w celu zrozumienia możliwych kierunków działania oraz zawodowych i prawnych konsekwencji podjęcia określonych działań, może rozważyć przeprowadzenie konsultacji wewnętrznych, uzyskanie porady prawnej lub, przy zachowaniu tajemnicy informacji, przeprowadzenie konsultacji z regulatorem lub organizacją zawodową.

Ustalenie, czy zgłosić sprawę właściwemu organowi

- 360.28 Zgłoszenie sprawy naruszenia właściwemu organowi jest wykluczone, jeżeli pozostaje w sprzeczności z przepisami prawa lub regulacjami. W pozostałych przypadkach celem zgłoszenia jest umożliwienie właściwemu organowi zbadania danej sprawy i podjęcia działań w interesie publicznym.
- 360.29 Ustalenie, czy wskazane jest dokonanie takiego zgłoszenia, zależy głównie od charakteru i zakresu faktycznej lub potencjalnej szkody, która przez daną sprawę została lub może zostać wyrządzona inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Zawodowy księgowy wyższego szczebla może np. stwierdzić, że zgłoszenie danej sprawy właściwemu organowi jest odpowiednim działaniem, jeżeli:
- jednostka zatrudniająca jest zaangażowana w łapownictwo (np. z udziałem urzędników lokalnego lub zagranicznego rządu w celu zagwarantowania dużych kontraktów),
 - jednostka zatrudniająca jest jednostką regulowaną, a dana sprawa jest tak znacząca, że może wpłynąć na pozbawienie jej uprawnień do wykonywania działalności,
 - jednostka zatrudniająca jest notowana na giełdzie, a dana sprawa może mieć negatywne konsekwencje dla uczciwego i prawidłowego obrotu papierami wartościowymi organizacji zatrudniającej lub stanowić systemowe ryzyko dla rynków finansowych,
 - istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka zatrudniająca będzie sprzedawać produkty, które są szkodliwe dla zdrowia i bezpieczeństwa publicznego,
 - jednostka zatrudniająca oferuje klientom pomoc w unikaniu płacenia podatków.

Ustalenie, czy dokonać takiego zgłoszenia, będzie zależeć również od poniższych czynników zewnętrznych:

- czy istnieje właściwy organ, który jest w stanie przyjąć zgłoszenie, spowodować zbadanie danej sprawy i podjąć działania. Wybór właściwego organu będzie zależeć od charakteru danej sprawy, np. w przypadku oszukańczej sprawozdawczości finansowej będzie to urząd regulacyjny rynku papierów wartościowych lub agencja ds. ochrony środowiska w przypadku naruszenia przepisów prawa lub regulacji dotyczących środowiska,
 - czy istnieje ustawodawstwo lub regulacje zapewniające solidną i wiarygodną ochronę przed odpowiedzialnością cywilną, karną lub zawodową lub odwetem, np. dotyczące systemu informowania o nieprawidłowościach wewnątrz organizacji,
 - czy istnieją faktyczne lub potencjalne zagrożenia fizycznego bezpieczeństwa zawodowego księgowego lub innych osób.
- 360.30 Jeżeli zawodowy księgowy wyższego szczebla ustali, że zgłoszenie danej sprawy właściwemu organowi jest w danych okolicznościach właściwym działaniem, nie uznaje się tego za naruszenie

obowiązku zachowania tajemnicy informacji wynikającego ze 140 rozdziału niniejszego kodeksu. Dokonując takiego zgłoszenia, zawodowy księgowy działa w dobrej wierze i zachowuje ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń.

- 360.31 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy wyższego szczebla może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym postępowaniu, co do którego może mieć uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji księgowych, co mogłoby wyrządzić znaczące szkody inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Rozważając, czy właściwe jest omówienie sprawy naruszenia z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, zawodowy księgowy dokonuje profesjonalnego osądu i może niezwłocznie zgłosić daną sprawę właściwemu organowi, aby w ten sposób zapobiec nieuchronnym skutkom naruszenia przepisów prawa lub regulacji lub aby te skutki złagodzić. Takiego zgłoszenia nie uznaje się za naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy informacji wynikającego ze 140 rozdziału niniejszego kodeksu.

Dokumentacja

- 360.32 W odniesieniu do rozpoznanego lub podejrzewanego czynu naruszenia, który mieści się w zakresie niniejszego rozdziału, zachęca się zawodowego księgowego wyższego szczebla, aby dokumentował następujące zagadnienia:
- sprawę naruszenia,
 - wyniki dyskusji z przełożonymi zawodowego księgowego, jeśli istnieją, oraz z osobami sprawującymi nadzór i innymi stronami,
 - sposób, w jaki przełożeni zawodowego księgowego wyższego szczebla, jeśli przełożeni w hierarchii istnieją, oraz osoby sprawujące nadzór odniosły się do sprawy,
 - działania, które zawodowy księgowy brał pod uwagę, dokonane osądy oraz podjęte decyzje,
 - stopień spełnienia przez zawodowego księgowego obowiązku określonego w paragrafie 360.21.

Obowiązki zawodowego księgowego inne niż obowiązki zawodowego księgowego wyższego szczebla zatrudnionego w jednostce gospodarczej

- 360.33 Jeżeli w trakcie wykonywania czynności zawodowych zawodowy księgowy dowiadyuje się o naruszeniu lub podejrzewanym naruszeniu, stara się zrozumieć daną sprawę, w tym charakter czynu oraz okoliczności, w których wystąpił lub może wystąpić.
- 360.34 Od zawodowego księgowego oczekuje się, że będzie się kierował wiedzą, profesjonalnym osądem i wiedzą specjalistyczną, ale nie oczekuje się od niego zrozumienia przepisów prawa i regulacji na poziomie wyższym niż wymaga tego rola, jaką odgrywa w jednostce zatrudniającej. To, czy dany czyn stanowi naruszenie, ustala ostatecznie sąd lub inny uprawniony organ orzekający. W zależności od charakteru i znaczenia danej sprawy zawodowy księgowy może konsultować się, z zachowaniem tajemnicy informacji, z innymi osobami z firmy, lub z organizacją zawodową, lub z radcą prawnym.
- 360.35 Jeśli zawodowy księgowy wyższego szczebla rozpoznaje lub podejrzewa, że wystąpiło lub może wystąpić naruszenie, zgodnie z paragrafem 360.11, informuje o tym swojego bezpośredniego przełożonego, aby umożliwić mu podjęcie odpowiednich działań. Jeśli bezpośredni przełożony zawodowego księgowego wydaje się zaangażowany w sprawę naruszenia, zawodowy księgowy informuje kolejnego w hierarchii przełożonego w jednostce zatrudniającej.
- 360.36 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może zdecydować, że zgłoszenie danej sprawy właściwemu organowi jest w danych okolicznościach odpowiednim działaniem. Jeżeli zawodowy księgowy dokona takiego zgłoszenia, w myśl paragrafu 360.29 nie uznaje się tego za naruszenie obowiązku zachowania tajemnicy informacji wynikającego z rozdziału 140 niniejszego kodeksu. Dokonując zgłoszenia, zawodowy księgowy działa w dobrej wierze i zachowuje ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń.

Dokumentacja

360.37 W odniesieniu do rozpoznanego lub podejrzanego naruszenia, które mieści się w zakresie niniejszego rozdziału, zachęca się zawodowego księgowego, aby dokumentował następujące zagadnienia:

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

ROZDZIAŁ 100

Wprowadzenie i podstawowe zasady

...

Podstawowe zasady

[Punkt (e) w paragrafie 100.5 zostanie zastąpiony poniższym punktem (e).]

...

- (e) Profesjonalne postępowanie – postępowanie zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami oraz unikanie wszelkich zachowań dyskredytujących zawód.

...

Konflikty interesów

...

Rozwiązywanie konfliktu etycznego

...

[Dotychczasowe paragrafy 100.23 i 100.24 zostaną zastąpione przez poniższe paragrafy 100.23 i 100.24.]

- 100.23 W przypadku, gdy znaczący konflikt nie może być rozwiązany, zawodowy księgowy może rozważyć uzyskanie profesjonalnej porady od właściwej organizacji zawodowej lub doradców prawnych. Zasadniczo zawodowy księgowy może otrzymywać wytyczne dotyczące kwestii etycznych, nie naruszając przy tym podstawowej zasady tajemnicy informacji, jeżeli dana kwestia zostanie omówiona z właściwą organizacją zawodową z zachowaniem anonimowości lub z doradcą prawnym, który jest obowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej.
- 100.24 Jeżeli – po wyczerpaniu wszystkich właściwych możliwości – konflikt etyczny pozostaje nierozwiązany, zawodowy księgowy, o ile nie zakazuje tego prawo, wycofuje się z powiązań ze sprawą wywołującą konflikt. Zawodowy księgowy ustala, czy w danych okolicznościach stosowne jest odejście z zespołu wykonującego zlecenie lub odstąpienie od określonego zadania, lub zrezygnowanie zarówno ze zlecenia, jak i współpracy z firmą lub zatrudniającą go organizacją.

[Poniższy paragraf 100.26 zostanie dodany po dotychczasowym paragrafie 100.25.]

- 100.26 W niektórych przypadkach wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką, np. w małej jednostce, którą zarządza jeden właściciel i nikt inny poza nim nie sprawuje funkcji nadzorczej. W takich przypadkach, gdy o sprawach naruszenia informuje się osobę (osoby) pełniące obowiązki zarządcze i ta osoba (osoby) sprawuje (sprawują) równocześnie obowiązki nadzorcze, nie ma potrzeby ponownego informowania o tej sprawie tych samych osób w związku z pełnieniem przez nie funkcji nadzorczych. Zawodowy księgowy lub firma powinni jednak upewnić się, że poinformowanie osoby (osób) pełniącej (pełniących) funkcje zarządcze zapewnia należyte poinformowanie wszystkich osób, które zawodowy księgowy lub firma informowaliby, gdyby w jednostce istniała rozdzielność funkcji zarządczych i nadzorczych.

ROZDZIAŁ 140

Zachowanie tajemnicy informacji

[Dotychczasowy paragraf 140.7 będzie zastąpiony przez poniższy paragraf 140.7.]

- 140.7 Zasada zachowania tajemnicy informacji jako podstawowa zasada służy interesowi publicznemu, ponieważ ułatwia swobodny przepływ informacji pomiędzy zawodowym księgowym a jego klientem lub jednostką go zatrudniającą. Poniżej wymieniono jednak okoliczności, w których od zawodowych księgowych wymaga się lub można wymagać ujawniania poufnych informacji lub w których takie ujawnienia mogą być odpowiednie:
- (a) Na ujawnienie zezwalają przepisy prawa i zgoda klienta lub pracodawcy.
 - (b) Ujawnienie jest wymagane przez przepisy prawa i dotyczy np.:
 - (i) Przygotowania dokumentów lub innej formy przekazania dowodów w toku procesu sądowego lub
 - (ii) Ujawnienia odpowiednim władzom publicznym przypadków naruszenia prawa, napotkanych przez zawodowego księgowego.
 - (c) Istnieje zawodowy obowiązek lub uprawnienie do ujawnienia poniższych informacji, jeżeli nie zabraniają tego przepisy prawa:
 - (i) Dla spełnienia wymagań dotyczących kontroli jakości organizacji członkowskiej lub organizacji zawodowej.
 - (ii) W celu udzielenia odpowiedzi na zapytania lub w ramach dochodzenia prowadzonego przez organizację członkowską lub organ regulacyjny.
 - (iii) Dla ochrony interesów zawodowych zawodowego księgowego w procesach sądowych lub
 - (iv) W celu przestrzegania standardów technicznych i standardów zawodowych, w tym wymogów etycznych.

ROZDZIAŁ 150

Profesjonalne postępowanie

[Dotychczasowy paragraf 150.1 zostanie zastąpiony przez poniższy paragraf 150.1]

- 150.1 Zasada profesjonalnego postępowania nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek postępowania zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa lub regulacjami i unikania jakichkolwiek zachowań, o których zawodowy księgowy wie lub powinien wiedzieć, że mogłyby przynieść ujmę dla zawodu. Obejmuje to zachowania, które racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi konkretnymi faktami i okolicznościami znanymi w danej chwili zawodowemu księgowemu – mogłaby uznać za wpływające niekorzystnie na reputację zawodu.

ROZDZIAŁ 210

Podjęcie współpracy z klientem

[Dotychczasowe paragrafy 210.1 do 210.4 wraz z nagłówkami poniżej zostaną zastąpione przez paragrafy 210.1 do 210.5 i nagłówek nad obecnym paragrafem 210.1.]

Akceptacja współpracy i kontynuacja relacji z klientem

210.1 Przed akceptacją współpracy z nowym klientem zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ustala, czy akceptacja ta nie stworzy żadnych zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Potencjalne zagrożenia dla uczciwości lub profesjonalnego postępowania mogą być wynikiem, np., spraw odnoszących się do klienta (jego właścicieli, kierownictwa lub działalności), które, jeżeli są znane, mogą stanowić zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Obejmują one np. zaangażowanie klienta w nielegalną działalność (taką jak pranie brudnych pieniędzy), nieuczciwość, budzące wątpliwość praktyki sprawozdawczości finansowej lub inne nieetyczne zachowanie.

210.2 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie wszelkich zagrożeń i stosuje zabezpieczenia, tam gdzie to konieczne, aby je wyeliminować lub zmniejszyć do akceptowalnego poziomu.

Przykłady takich zabezpieczeń obejmują:

- uzyskanie wiedzy i zrozumienie klienta, jego właścicieli, menedżerów i osób odpowiedzialnych za nadzór i działalność gospodarczą lub
- zapewnienie zaangażowania klienta w rozwiązywanie problematycznych kwestii, np. poprzez udoskonalenie praktyk ładu korporacyjnego lub kontroli wewnętrznej.

210.3 Jeżeli zmniejszenie zagrożeń do akceptowalnego poziomu nie jest możliwe, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód odmawia nawiązania współpracy z klientem.

210.4 Potencjalne zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami mogły zaistnieć po zaakceptowaniu rozpoczęcia współpracy z klientem, gdyby informacje te były dostępne wcześniej, mogłyby spowodować odmowę przyjęcia zlecenia przez zawodowego księgowego. W związku z tym zawodowy księgowy dokonuje okresowego przeglądu powtarzających się zleceń, aby podjąć decyzję, czy je kontynuować. Na przykład zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami może być spowodowane nieetycznym zachowaniem klienta, takim jak nieodpowiednie zarządzanie zyskami lub nieprawidłowe wyceny bilansowe. Jeżeli zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód wykryje zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami, ocenia znaczenie tych zagrożeń i jeśli to niezbędne, stosuje zabezpieczenia w celu wyeliminowania tych zagrożeń lub zmniejszenia ich do akceptowalnego poziomu. Jeżeli zmniejszenie zagrożenia do akceptowalnego poziomu jest niemożliwe, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód rozważa zakończenie współpracy z klientem, jeżeli nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje.

[Dotychczasowe paragrafy od 210.6 do 210.9 zmienią odpowiednio numerację na 210.5 do 210.8 odpowiednio.]

[Dotychczasowe paragrafy od 210.10 do 210.11 zostaną zastąpione przez poniższy paragraf 210.9.]

210.9 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie wszystkich zagrożeń. W miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu wyeliminowania wszelkich zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- odpowiadając na oferty przetargowe, zamieszczenie w zgłoszeniu do przetargu informacji, że przed przyjęciem zlecenia niezbędne jest nawiązanie kontaktu z dotychczasowym lub poprzednim księgowym, tak aby można było zasięgnąć informacji, czy istnieją jakiegokolwiek zawodowe lub inne powody uniemożliwiające przyjęcie zlecenia
- zwrócenie się z prośbą do poprzedniego księgowego o dostarczenie znanych mu informacji na temat jakiegokolwiek faktów lub okoliczności, których jego zdaniem proponowany na jego następcę księgowy musi być świadomy, zanim zdecyduje się na przyjęcie zlecenia. Na przykład wyraźne powody chęci zmiany przez klienta osoby przeprowadzającej zlecenie nie

muszą w pełni odzwierciedlać faktów i mogą wskazywać na nieporozumienia pomiędzy nim a poprzednim księgowym, które mogą wpływać na decyzję o przyjęciu zlecenia, lub

- uzyskanie niezbędnych informacji z innych źródeł.

[Dotychczasowy paragraf 210.12 zmieni numerację na 210.11.]

[Dotychczasowe paragrafy od 210.13 do 210.14 zostaną zastąpione przez poniższe paragrafy 210.12 i 210.13.]

210.12 Dotychczasowego lub poprzedniego księgowego obowiązują reguły zachowania tajemnicy informacji. To, czy zawodowy księgowy może lub ma obowiązek przedyskutować sprawy dotyczące klienta z proponowanym księgowym, zależy od charakteru zlecenia i od następujących czynników:

- a) czy uzyskał na to zgodę klienta lub
- b) prawnych lub etycznych wymagań dotyczących takiej komunikacji i ujawniania informacji, które mogą być różne w poszczególnych systemach prawnych.

Okoliczności, w których zawodowy księgowy ma lub może mieć obowiązek ujawnienia poufnych informacji lub ujawnienie takich informacji może być właściwe, zostały przedstawione w rozdziale 140 części A niniejszego kodeksu.

210.13 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód zasadniczo powinien otrzymać zgodę klienta, najlepiej na piśmie, na zainicjowanie dyskusji z dotychczasowym lub poprzednim księgowym. Po jej otrzymaniu dotychczasowy lub poprzedni księgowy postępuje zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa lub regulacjami odnoszącymi się do występowania o taką zgodę. Informacje są przekazywane przez dotychczasowego lub poprzedniego księgowego w sposób uczciwy i niedwuznaczny. Jeżeli proponowany księgowy nie jest w stanie skontaktować się z dotychczasowym lub poprzednim księgowym, podejmuje on stosowne kroki w celu uzyskania informacji na temat wszelkich możliwych zagrożeń, stosując w tym celu inne sposoby, jak zapytania do stron trzecich lub zebranie informacji o kierownictwie wyższego szczebla lub osobach sprawujących nadzór u klienta.

[Poniższy paragraf 210.14 zostanie dodany po paragrafie 210.13.]

210.14 W przypadku badania sprawozdania finansowego zawodowy księgowy zwraca się do poprzedniego księgowego po informacje dotyczące wszelkich faktów lub po inne informacje, które zdaniem poprzedniego księgowego proponowany na jego następcę księgowy powinien znać przed podjęciem decyzji o przyjęciu zlecenia. Z wyjątkiem okoliczności dotyczących rozpoznanego naruszenia lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji określonego w paragrafie 225.31:

- (a) jeżeli klient zgadza się, aby jego poprzedni księgowy ujawnił wszelkie tego rodzaju fakty i inne informacje, poprzedni księgowy przedstawia te informacje w sposób rzetelny i jednoznaczny oraz
- (b) jeżeli klient odmawia udzielenia poprzedniemu księgowemu zgody na omówienie spraw go dotyczących z proponowanym na jego następcę księgowym, poprzedni księgowy informuje o tym proponowanego na jego miejsce księgowego, który dokładnie rozważa brak tej zgody przy podejmowaniu decyzji o przyjęciu zlecenia.

ROZDZIAŁ 270

Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta

.....

[Dotychczasowy paragraf 270.3 zostanie zastąpiony przez poniższy paragraf 270.3.]

- 270.3 W ramach procedur akceptacji współpracy z klientem i przyjęcia zlecenia usług, które mogą obejmować sprawowanie pieczy nad aktywami klienta, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód kieruje odpowiednie zapytania o źródło pochodzenia tych aktywów i rozważa wynikające z nich prawne i regulacyjne zobowiązania. Na przykład, jeżeli aktywa te pochodzą z nielegalnych działalności, przykładowo z procederu prania brudnych pieniędzy, powstaje zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. W takich okolicznościach zawodowy księgowy przestrzega postanowień rozdziału 225.

Data wejścia w życie

Zmiany wejdą w życie 15 lipca 2017 r. Dopuszcza się wcześniejsze przyjęcie zmian.



**International
Federation
of Accountants®**

**529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.ifac.org
ISBN: 978-1-60815-308-4**