

# Zmienione postanowienia Kodeksu dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych

## Wytyczne dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód dotyczące badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego

### Ogólne zakazy i stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do usług nieatestacyjnych

**Pyt. 1.** Rozdział 600 (zmieniony) zawiera postanowienia (tj. wymogi i materiały wspomagające zastosowanie), które w sposób szczególny odnoszą się do kwestii etyki i niezależności podczas świadczenia usług nieatestacyjnych klientom badania. Czy istnieją inne postanowienia w Kodeksie, które mają zastosowanie w takich okolicznościach?

- A. Zgodność z Międzynarodowymi Standardami Niezależności przy świadczeniu usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania wymaga znajomości, zrozumienia i stosowania wszystkich odpowiednich postanowień, które mają zastosowanie do wszystkich zawodowych księgowych, w części 1 Kodeksu wraz z dodatkowymi postanowieniami dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód w części 3 Kodeksu, a także postanowieniami dotyczącymi niezależności w części 4A Kodeksu odnoszącymi się do zleceń badania i przeglądu. Oznacza to, że firmy oraz firmy należące do sieci świadczące usługi nieatestacyjne na rzecz klientów badania muszą przestrzegać:
- Ramowych wymogów opartych na ogólnych zasadach zawartych w Kodeksie.<sup>2</sup> Zabraniają one między innymi świadczenia:
    - (a) usług nieatestacyjnych, które wiążą się z przyjęciem obowiązków zarządczych (paragraf R400.13); lub
    - (b) usług nieatestacyjnych stwarzających zagrożenie dla niezależności<sup>3</sup>, które nie jest na akceptowalnym poziomie i którego nie można wykluczyć poprzez:<sup>4</sup>
      - wyeliminowanie okoliczności stwarzającej zagrożenie (np. proponowana usługa nie może być zrestrukturyzowana lub jej zakres w inny sposób zmieniony); (zob. pyt. 7) lub
      - zastosowanie zabezpieczeń (np. wykorzystanie do wykonania usług nieatestacyjnych specjalistów, którzy nie są członkami zespołu wykonującego badanie), jeśli są dostępne i możliwe do zastosowania, w celu zmniejszenia zagrożeń dla niezależności do akceptowalnego poziomu.
  - Wymogi (w tym zakazy) mające zastosowanie do świadczenia usług nieatestacyjnych są określone w rozdziale 600 oraz, w odniesieniu do konkretnych rodzajów usług nieatestacyjnych, w podrozdziałach 601 do 610.

Oprócz powyższego przypomina się firmom, że część 2 Kodeksu ma zastosowanie w określonych okolicznościach, na przykład w odniesieniu do nacisku wywieranego w celu naruszenia przez zawodowego księgowego podstawowych zasad (zob. paragrafy R120.4 i R300.5).

1. Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych obowiązują dla badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2022 r. lub później. Zastępują one rozdział 600 „Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania” i zawierają, między innymi, wynikające z nowelizacji innych standardów zmiany do rozdziału 400 „Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do niezależności dla zleceń badania i przeglądu” oraz do rozdziału 525 „Tymczasowe oddelegowanie personelu”.

2. Dokument zawierający ogólny przegląd zakazów zawartych w Kodeksie zatytułowany *Summary of Prohibitions Applicable to Audits of Public Interest Entities* jest dostępny na stronie internetowej IESBA.

3. Kategorie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad wymienione w paragrafie 120.6 A3 są jednocześnie kategoriami zagrożeń dla niezależności.

4. Zobacz paragrafy R120.10 do 120.10 A2 i 600.18 A1 do 600.18 A4.

### SPIS TREŚCI

- 01 Ogólne zakazy i stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do usług nieatestacyjnych
- 05 Stosowanie postanowień dotyczących zagrożenia dla niezależności wynikającego z autokontroli, w tym w przypadku udzielania porad i wydawania zaleceń klientowi badania
- 09 Postanowienia dotyczące konkretnych rodzajów usług nieatestacyjnych
- 11 Komunikowanie się firmy z osobami sprawującymi nadzór w sprawie usług nieatestacyjnych
- 13 Inne kwestie

Niniejsza publikacja „Pytania i odpowiedzi” (Q&A) została wydana przez pracowników International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA®). Celem publikacji jest pomoc krajowym instytucjom ustanawiającym standardy, organizacjom zawodowym zrzeszającym księgowych oraz zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód (w tym firmom) w przyjmowaniu i wdrażaniu zmian w postanowieniach dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych<sup>1</sup> zawartych w wydanym przez IESBA [Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych \(w tym w Międzynarodowych standardach niezależności\)](#) (zwanym dalej Kodeksem). IESBA wydała swój komunikat w sprawie usług nieatestacyjnych w kwietniu 2021 r.

Niniejsza publikacja ma na celu uwydatnienie, zilustrowanie lub wyjaśnienie aspektów zmienionych postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych, które mają zastosowanie do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego (JZP), a tym samym pomoc w ich właściwym stosowaniu. Po sfinalizowaniu [związanych z technologią zmian](#) w Kodeksie pracownicy IESBA rozważą potrzebę opracowania dodatkowych wytycznych w przedmiocie świadczenia usług nieatestacyjnych.

Niniejsza publikacja nie zmienia ani nie zastępuje Kodeksu, którego treść jest wiążąca. Zapoznanie się z niniejszą publikacją nie zastępuje zapoznania się z Kodeksem. Pytania i odpowiedzi z założenia nie są wyczerpujące i zawsze należy odwoływać się do samego Kodeksu. Niniejsza publikacja nie stanowi autorytatywnego ani oficjalnego oświadczenia IESBA.

**Pyt. 2.** Rozdział 400 Kodeksu zabrania firmom oraz firmom należącym do sieci przyjmowania obowiązków zarządczych na rzecz klienta badania. Jakie konkretne wytyczne zawiera Kodeks w odniesieniu do przyjmowania obowiązków zarządczych przy świadczeniu usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania?

- A. Firma lub firma należąca do sieci nie może przyjmować obowiązków zarządczych na rzecz klienta badania (paragraf R400.13). Kodeks określa, że obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie, kierowanie i zarządzanie jednostką, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania, alokowania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych (paragraf 400.13 A1).

IESBA przesunęła zakaz z rozdziału 600 do rozdziału 400, aby było jasne, że zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych dotyczy wszystkich aspektów relacji pomiędzy firmą lub firmą należącą do sieci a klientem badania, a nie tylko przypadku świadczenia usług nieatestacyjnych.

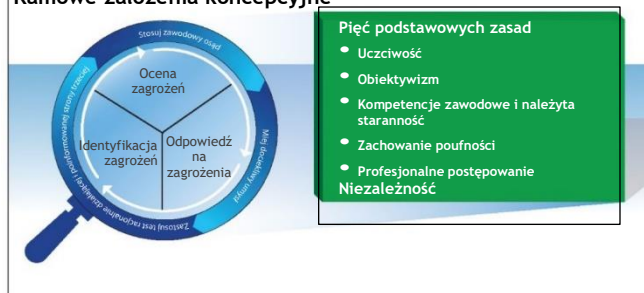
Firmy oraz firmy należące do sieci powinny być szczególnie czujne świadcząc wsparcie i doradztwo na rzecz klientów badania, aby uniknąć sytuacji, które wiążą się z przyjmowaniem obowiązków zarządczych. Aby pomóc firmom, Kodeks wyszczególnia:

- Ogólne czynności, które byłyby uznane za obowiązki zarządcze i zakazane w odniesieniu do wszystkich klientów badania (zob. paragraf 400.13 A3).
- Szczególne rodzaje usług nieatestacyjnych, które obejmują lub mogłyby spowodować przyjęcie obowiązków zarządczych (zob. na przykład odpowiednio paragrafy 605.3 A2 oraz 608.5 A3).
- Szczególne rodzaje usług nieatestacyjnych, które zazwyczaj nie stwarzają zagrożenia dla niezależności, o ile osoby z firmy lub firmy należącej do sieci nie przyjmują obowiązków zarządczych (zob. paragrafy 602.3 A1, 604.6 A1, 606.4 A2 oraz 609.4 A2).

**Pyt. 3.** Ramowe założenia koncepcyjne Kodeksu w rozdziale 120 określają podejście, które należy przyjąć przy identyfikacji, ocenie i reakcji na zagrożenia dla (i) przestrzegania podstawowych zasad oraz (ii) w przypadku badań, przeglądów i innych usług atestacyjnych - przestrzegania Międzynarodowych Standardów Niezależności. Czy firmy oraz firmy należące do sieci nadal muszą stosować ramowe założenia koncepcyjne przy świadczeniu usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego?

- A. Tak. Po ustaleniu, że zlecenie świadczenia usług nieatestacyjnych nie jest wyraźnie zabronione na mocy zmienionych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych, firma lub firma należąca do sieci ma nadal obowiązek stosowania ramowych założeń koncepcyjnych niezależnie od tego, czy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, czy nie (paragraf R600.8). Dzieje się tak dlatego, że świadczenie usług nieatestacyjnych może stworzyć wymagające oceny i reakcji zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad i dla niezależności. Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych, czego nieodłącznym elementem jest posiadanie docieklivego umysłu, stosowanie zawodowego osądu oraz wykorzystywanie testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, pomaga w ustaleniu, czy zagrożenie nie jest na akceptowalnym poziomie.

#### Ramowe założenia koncepcyjne



Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych podkreślają, że nadal mają zastosowanie nadrzędne zasady ramowych założeń koncepcyjnych Kodeksu. Na przykład, zgodnie z paragrafem R120.10 zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych podkreślają, że „Zabezpieczenia mające na celu ograniczenie zagrożeń wynikających ze świadczenia usługi atestacyjnej na rzecz klienta badania do akceptowalnego poziomu mogą być niedostępne” (paragraf 600.18 A4).



Firmom i firmom należącym do sieci zakazuje się przyjmowania obowiązków zarządczych na rzecz klienta badania. W przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego zakaz obejmuje świadczenie usług nieatestacyjnych, które mogą stwarzać zagrożenie autokontroli (zobacz pyt. 9).

Podczas wykonywania jakichkolwiek specjalistycznych czynności zawodowych dla klienta badania firma ma obowiązek uzyskać pewność, że kierownictwo klienta dokonuje wszystkich osądów i podejmuje decyzje, które są właściwe dla jego obowiązków (paragraf R400.14). Kodeks podkreśla znaczenie tego wymogu w przypadku świadczenia usług audytu wewnętrznego, usług dotyczących systemów informatycznych i usług rekrutacyjnych na rzecz klientów badania (zobacz R605.3, R606.3 i R609.3).

**Pyt. 4.** Jakie konkretne wskazówki zawiera obecnie Kodeks, aby pomóc firmom w identyfikacji i ocenie zagrożeń dla niezależności w odniesieniu do usług nieateistycznych świadczonych klientom badania?

**A.** IESBA wprowadziła nowe postanowienia, aby pomóc firmom oraz firmom należącym do sieci w systematycznym identyfikowaniu i ocenianiu zagrożeń dla niezależności, które mogą powstać w wyniku świadczenia usług nieateistycznych klientowi badania. W szczególności Kodeks podaje obecnie przykłady:

- czynników, które są istotne przy identyfikacji różnych zagrożeń, jakie mogą powstać w wyniku świadczenia usługi nieateistycznej na rzecz klienta badania oraz oceny poziomu tych zagrożeń (paragraf 600.9 A2) (zob. pyt. 5);
- czynników pomocnych przy identyfikacji zagrożeń dla niezależności wynikających ze świadczenia określonych rodzajów usług oraz przy ocenie poziomu takich zagrożeń (podrozdziały 603 do 610)<sup>5</sup>; (zobacz pyt. 5).
- dodatkowych czynników, które są istotne przy ocenie zagrożeń wynikających ze świadczenia wielu usług nieateistycznych na rzecz tego samego klienta badania (paragraf 600.12 A1; zobacz również pyt. 8).

W odniesieniu do zakazu świadczenia usług nieateistycznych, które może stworzyć zagrożenie autokontroli w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, IESBA przedstawiła wytyczne mające pomóc firmom w ustaleniu, czy zagrożenie dla niezależności dotyczy autokontroli (zob. pyt. 9).

**Pyt. 5.** Kodeks podaje przykłady czynników, które są istotne przy identyfikacji różnych zagrożeń dla niezależności, jakie mogą powstać w wyniku świadczenia usług nieateistycznych na rzecz klienta badania oraz przy ocenie poziomu takich zagrożeń. Czy wszystkie te czynniki mają jednakową wagę?

**A.** Nie. W zależności od konkretnych faktów i okoliczności, niektóre czynniki mogą mieć większą wagę niż inne lub mogą nie mieć zastosowania. Na przykład, jeśli klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, stopień, w jakim wynik usług nieateistycznych będzie miał istotny wpływ na sprawozdanie finansowe, *nie byłby* istotnym czynnikiem w ocenie poziomu zagrożenia autokontroli.

Wynika to z faktu, że w przypadku klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, gdy firma ustali, że usługa nieateistyczna może stworzyć zagrożenie autokontroli (poprzez zastosowanie paragrafu R600.14), taka usługa będzie zakazana (paragraf R600.16).

**Pyt. 6.** Czy istnieją przykłady zabezpieczeń będących odpowiednią reakcją na zagrożenia powstające w związku ze świadczeniem usług nieateistycznych klientowi badania?



**A.** Tak. Ogólne postanowienia Kodeksu dotyczące usług nieateistycznych podają przykłady zabezpieczeń i innych działań, które można zastosować w reakcji na różne zagrożenia dla niezależności, jakie mogą powstać w wyniku świadczenia usług nieateistycznych klientowi badania (paragrafy 600.18 A3 i 600.18 A4).

Paragraf 600.18 A3 podaje przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia dla niezależności. Podrozdziały 601 do 610 zawierają przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenia wynikające ze świadczenia określonych rodzajów usług.

Firmom oraz firmom należącym do sieci, które świadczą usługi nieateistyczne na rzecz klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, przypomina się o zwróceniu szczególnej uwagi na niezależność wizerunku. Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej (paragraf 120.5 A6) jest szczególnie istotny w kontekście zwiększonych oczekiwań interesariuszy co do niezależności audytora w odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego.

**Pyt. 7.** Czy Kodeks podaje przykłady działań (poza zabezpieczeniami) będących reakcją na zagrożenia powstałe w wyniku świadczenia usług nieateistycznych na rzecz klienta badania?

**A.** Tak. Kodeks zauważa, że w niektórych sytuacjach firma lub firma należąca do sieci może mieć możliwość dostosowania zakresu proponowanej usługi nieateistycznej w celu wyeliminowania okoliczności stwarzających zagrożenie (punkt 600.18 A4 (a)) lub usunięcia elementów, które są zakazane.

IESBA zauważyła jednak, że dokonywanie zmian w usłudze nieateistycznej w sposób nieodzwierciedlający prawdziwej istoty zlecenia, na przykład poprzez wyznaczenie innej jednostki jako strony angażującej firmę audytorską, stanowiłoby naruszenie podstawowych zasad uczciwości i profesjonalnego postępowania.

5. Zob. paragrafy 603.3 A2 dla usług wyceny; 604.3 A2, 604.12 A3, 604.18 A2, 604.22 A1 dla usług podatkowych; 605.4 A3 dla usług audytu wewnętrznego; 606.4 A3 dla usług w zakresie systemów informatycznych; 607.4 A1 dla usług wsparcia w postępowaniu sądowym; 608.5 A1 dla usług prawnych; 609.4 A3 dla usług rekrutacyjnych; oraz 610.4 A1 dla usług w zakresie finansów przedsiębiorstwa.

**Pyt. 8.** Jeżeli firma świadczy wiele usług nieatestacyjnych dla tego samego klienta badania, czy istnieją dodatkowe uwarunkowania dotyczące zagrożeń?



- A. Zgodnie z Kodeksem firma lub firma należąca do sieci jest zobowiązana rozważyć, czy łączny efekt świadczenia wielu usług na rzecz tego samego klienta badania stwarza lub wpływa na zagrożenia dla niezależności (oprócz zagrożeń stwarzanych przez każdą usługę nieatestacyjną oddzielnie) (paragraf R600.12). Kodeks podaje dodatkowe przykłady czynników istotnych dla oceny poziomu takich zagrożeń (paragraf 600.12 A1).

W przypadku gdy firma świadczy wiele usług nieatestacyjnych klientowi badania, mogą powstać zagrożenia dla niezależności. Na przykład:

- Zagrożenie nadmiernej zażyłości może powstać z powodu zwiększonej interakcji pomiędzy firmą a osobami odpowiedzialnymi za sprawozdawczość finansową klienta badania.
- Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać ze względu na znaczenie przychodów z tytułu wynagrodzeń za szereg usług nieatestacyjnych świadczonych klientowi badania.

Może ponadto wystąpić interakcja pomiędzy wieloma świadczonymi usługami nieatestacyjnymi, co może wpłynąć na ocenę wcześniej zidentyfikowanych zagrożeń dla niezależności. Na przykład, pierwsza usługa nieatestacyjna firmy na rzecz klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, obejmowała rozwój systemów zarządzania jakością części zamiennych dla produktów wytwarzanych przez jedną jednostkę organizacyjną. Jeśli ta usługa nieatestacyjna została następnie rozszerzona o opracowanie systemów zarządzania jakością dla wszystkich jednostek organizacyjnych klienta badania, świadczenie dodatkowej usługi organizacyjnej temu klientowi badania wymagałoby od firmy lub firmy należącej do sieci ponownej oceny zagrożeń, które mogłyby powstać w wyniku świadczenia obu tych usług nieatestacyjnych. Zagrożenia te mogą obejmować czerpanie korzyści własnych (na przykład ze względu na poziom wynagrodzenia), zagrożenia dla niezależności w postaci autokontroli i nadmiernej zażyłości (zobacz również pytania od 7 do 10 w [Najczęściej zadawanych pytaniach do Projektu Wynagrodzeń](#)).

W takich okolicznościach ważne byłoby, aby firmy oraz firmy należące do sieci miały na uwadze zagrożenia dla niezależności umysłu i wizerunku.

## Stosowanie postanowień dotyczących zagrożenia dla niezależności wynikającego z autokontroli, w tym w przypadku udzielania porad i wydawania zaleceń klientowi badania

**Pyt. 9.** W paragrafie R600.14 rozdziału 600 określono, w jaki sposób firmy oraz firmy należące do sieci powinny ustalać, czy wykonanie danej usług nieatestacyjnej może stworzyć zagrożenie dla niezależności w postaci autokontroli („test dwutorowy”). W szczególności zaznaczono, że przed wykonaniem usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania firma lub firma należąca do sieci ustala, czy wykonanie tej usługi nieatestacyjnej może stworzyć zagrożenie autokontroli, dokonując oceny, czy istnieje ryzyko, że:

- wyniki usługi nieatestacyjnej będą stanowić część lub wpływać na zapisy księgowe, kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe, na temat którego firma wyrazi opinię; oraz
- w trakcie badania sprawozdania finansowego, o którym firma ma wyrazić opinię, zespół wykonujący badanie będzie dokonywał oceny lub opierał się na jakichkolwiek osądach lub czynnościach dokonanych przez firmę lub firmę należącą do sieci w trakcie świadczenia tej usługi nieatestacyjnej.

Czy firmy powinny stosować oba elementy powyższego „dwutorowego” testu przy określaniu, czy może powstać zagrożenie autokontroli? W jaki sposób firma lub firma należąca do sieci powinna interpretować pojęcia „stanowić część” i „wpływać” w akapicie R600.14(a)?

.....

**A.** „Dwutorowy test” w paragrafie R600.14 Kodeksu dostarcza dodatkowych wskazówek, aby pomóc firmom oraz firmom należącym do sieci w ustaleniu, czy w wyniku świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi badania może powstać zagrożenie dla niezależności dotyczące autokontroli.

- „Może stworzyć” a „stworzy”.

Wyrażenie „...czy wykonanie tej usługi **może stworzyć** zagrożenie autokontroli...” na początku paragrafu R600.14 ma na celu zakomunikowanie wyraźnego prognozy.

Słowa „...czy **istnieje ryzyko, że...**” wyjaśniają, co oznacza ten próg i jak należy go stosować. Przy ustalaniu, **czy** proponowana usługa nieatestacyjna może stworzyć zagrożenie autokontroli dla niezależności, firma lub firma należąca do sieci będzie musiała rozważyć, czy istnieje jakakolwiek możliwość, że wystąpią okoliczności określone w każdym z podpunktów. IESBA przyjęła próg „może stworzyć”, zamiast „stworzy”, aby ograniczyć możliwość złamania przez firmę lub firmę należącą do sieci zakazu świadczenia usług nieatestacyjnych w przypadku występowania zagrożenia autokontroli w paragrafie R600.16, ponieważ firma błędnie stwierdziła, że proponowana usługa nieatestacyjna nie stworzy zagrożenia autokontroli, podczas gdy w rzeczywistości jej ocena powinna była doprowadzić ją do wniosku, że będzie występowało ryzyko autokontroli, nawet jeżeli takie ryzyko jest znikome (zob. paragraf 47(a) Podstawy wniosków dla usług nieatestacyjnych).

- Właściwe zastosowanie testu dwutorowego*

Rozważenie, czy proponowana usługa nieatestacyjna może stworzyć zagrożenie autokontroli, obejmuje ocenę, czy istnieje ryzyko, że proponowana usługa nieatestacyjna spowoduje powstanie okoliczności wymienionych w podpunktach R600.14 (a) i (b) [*podkreślenie dodane*]. W przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, jeżeli istnieje ryzyko, że okoliczności wymienione w każdym z podpunktów będą miały miejsce, wówczas zastosowanie ma paragraf R600.16 i świadczenie proponowanej usługi nieatestacyjnej jest zabronione.

Ponadto, zgodnie z konwencjami redakcyjnymi Kodeksu, użycie listy literowej w paragrafie R600.14 oznacza, że kwestie wymienione w punktach (a) i (b) mają zastosowanie i muszą być spełnione łącznie (zob. paragraf 47(b) Podstawy wniosków dla usług nieatestacyjnych).



Firma lub firma należąca do sieci może udzielać porad i wydawać zalecenia klientowi badania będącemu jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli porady i zalecenia:

- nie wiążą się z przyjęciem odpowiedzialności zarządczej; oraz (paragraf R400.13)
- nie powodują ryzyka wystąpienia zagrożenia autokontroli (paragrafy R600.14 i R600.16).

Jednakże firma lub firma należąca do sieci nadal ma obowiązek stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia inne niż związane z autokontrolą.

- Znaczenie słów „stanowić część” i „wpływać”.

Słowa „...**stanowić część**...” i „**wpływać**” są oczywiste, a ich znaczenia pochodzą ze słownika. W szczególności słownikowa definicja słowa „wpływać” to „wywrzeć wpływ na kogoś lub na coś” lub „przyczynić się w jakimś stopniu do czegoś”, co było intencją IESBA przy użyciu tego terminu.

W przypadku gdy firma planuje świadczenie usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania, firma rozważa możliwość interakcji pomiędzy pracą związaną z podjęciem się proponowanej usługi nieatestacyjnej, która może obejmować porady i zalecenia, a informacjami, których analizę może ona przewidywać w trakcie badania, w związku z dokumentacją księgową, kontrolą wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową oraz sprawozdaniem finansowym.

Oczekuje się, że w takiej sytuacji firma będzie stosowała ramowe założenia koncepcyjne oraz postanowienia zawarte w rozdziale 600 w celu ustalenia, czy według jej zawodowego osądu istnieje ryzyko, że wyniki proponowanej usługi nieatestacyjnej będą **stanowić część** lub **wpływać na** zapisy księgowe, kontrolę wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię.

Ważne jest, aby odpowiednie zespoły stosowały odpowiedni zawodowy osąd przy ustalaniu: (i) czy istnieje ryzyko, że wyniki usługi nieatestacyjnej będą stanowić część lub wpływać na zapisy księgowe, kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdania finansowe, oraz (ii) że w trakcie badania zespół wykonujący badanie będzie dokonywał oceny lub opierał się na jakichkolwiek osądach lub czynnościach dokonanych przez firmę lub firmę należącą do sieci w trakcie świadczenia tej usługi nieatestacyjnej. W związku z tym firmy oraz firmy należące do sieci mogą chcieć wprowadzić polityki, procedury i programy szkoleniowe, aby pomóc w promowaniu spójnego stosowania podpunktu R600.14(a), jak również całego punktu R600.14. W tym przypadku szczególne znaczenie mają uwarunkowania przedstawione powyżej. Zobacz również pytania 10-14.

**Pyt. 10.** W paragrafie 400.13 A4 rozdziału 400 stwierdzono, że z zastrzeżeniem zgodności z paragrafem R400.14, udzielenie porady i rekomendacji w celu wsparcia kierownictwa klienta badania w wypełnianiu jego obowiązków nie stanowi przyjęcia obowiązków zarządczych. Rozdział 600 wskazuje, że zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli ma zastosowanie w odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, z wyjątkiem niektórych okoliczności. Czy udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientowi badania będącemu jednostką zainteresowania publicznego zawsze stwarza ryzyko autokontroli, w związku z czym klientom badania będącym jednostkami zainteresowania publicznego nie mogą być udzielane porady i wydawane zalecenia?

- .....
- A.** Nie. Paragraf 600.11 A1 określa, że udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientom badania może stwarzać zagrożenie autokontroli. Jednak ponieważ porady i zalecenia mogą przybierać wiele różnych form, nie oznacza to, że udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientom badania będącym jednostkami zainteresowania publicznego jest zabronione we wszystkich okolicznościach.

Finalizując zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych, IESBA uznała, że porady i zalecenia mogą obejmować:

- Udział w dyskusjach z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór na temat możliwych podejść do rozwiązania danej kwestii.
- Zalecanie określonego sposobu działania w oparciu o przegląd lub analizę określonego zestawu okoliczności.
- Analizę porównawczą lub potwierdzenie, że szereg różnych podejść spełniałoby określony cel (np. przestrzeganie wymogów w zakresie sprawozdawczości finansowej lub wymogów regulacyjnych).

To, czy udzielanie porad i wydawanie zaleceń może stwarzać zagrożenie autokontroli, będzie zależało od zastosowania „dwutorowego testu” z paragrafu R600.14.



Zrozumienie konkretnych faktów i okoliczności, w tym charakteru pomocy lub porady, która ma być udzielona, jest ważne przy ustalaniu, czy istnieje ryzyko, że:

- Porada będzie stanowiła część kwestii rozważanych przez kierownictwo i wpłynie na wynik planowania i podejmowania decyzji przez kierownictwo w odniesieniu do zapisów księgowych, kontroli wewnętrznych nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdania finansowego (tj. podpunkt R600.14(a)); oraz
- Zespół wykonujący badanie będzie dokonywał oceny lub opierał się na poradach udzielonych przez firmę lub firmę należącą do sieci przy rozważaniu decyzji i działań kierownictwa w trakcie badania sprawozdania finansowego jednostki (tj. podpunkt R600.14(b)).

Obejmuje to rozważenie (a) czy istnieje ryzyko, że wynik porad i zaleceń będzie stanowił część lub wpłynie na zapisy księgowo, kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe, na temat którego firma wyrazi opinię oraz (b) czy istnieje ryzyko, że zespół wykonujący badanie będzie dokonywał oceny lub opierał się na jakichkolwiek osądach lub czynnościach dokonywanych przez firmę lub firmę należącą do sieci w trakcie udzielania porad i wydawania zaleceń.

Doradzanie kierownictwu w sprawach ogólnych, które wymagają od kierownictwa opracowania własnych planów wdrożenia i rozliczenia tego wdrożenia, może z mniejszym prawdopodobieństwem spowodować zagrożenie autokontroli. Natomiast im bardziej szczegółowe są udzielane porady, w tym na przykład zalecenia dotyczące sposobu wdrożenia takich porad, tym większe jest ryzyko przyjęcia przez firmę obowiązków zarządczych lub powstania zagrożenia autokontroli.

Poniższe przykłady ilustrują te pojęcia:

- Doradzanie kierownictwu, w jaki sposób można uzyskać oszczędności kosztów poprzez zamknięcie fabryki lub redukcję personelu, zasadniczo nie stworzy zagrożenia autokontroli. Jeśli jednak taka porada obejmuje również szacunkowe rezerwy, które należy wykazać, powstaje zagrożenie autokontroli; lub
- Doradzanie kierownictwu, w jaki sposób osiągnąć zgodność z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami, zasadniczo nie stwarza zagrożenia autokontroli. Jednakże udzielanie szczegółowych porad w zakresie projektowania i wdrażania procesów mających na celu zapewnienie przestrzegania przepisów prawa i regulacji może powodować zagrożenie autokontroli, jeżeli istnieje możliwość, że taka porada zostanie poddana przeglądowi w trakcie badania.

Jeżeli firma lub firma należąca do sieci stwierdzi, że proponowana porada lub zalecenie może stwarzać zagrożenie autokontroli (po zastosowaniu paragrafu R600.14), udzielenie takiej porady lub wydanie takiego zalecenia jest zabronione, chyba że Kodeks wyraźnie na to zezwala.

**Pyt. 11.** R600.17 określa, że w drodze wyjątku od zakazu świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli, firma lub firma należąca do sieci może udzielać porad i wydawać zalecenia klientowi badania będącemu jednostką zainteresowania publicznego w odniesieniu do informacji lub spraw powstałych w trakcie badania, pod warunkiem, że firma:

- nie przyjmuje odpowiedzialności zarządczej (zobacz par. R400.13 i R400.14); oraz
- stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności, jakie mogą powstać w wyniku udzielenia takiej porady.

**Czy Kodeks podaje przykłady porad i zaleceń, jakie mogą być udzielane w odniesieniu do informacji lub spraw powstałych w trakcie badania?**



- A. Tak. IESBA ustaliła, że następujące przykłady działań, które są zwykle uznawane za normalną część procesu badania, powinny być dopuszczalne pod warunkiem, że spełnione są warunki określone w paragrafie R600.17: (paragraf 600.17 A1)
- porady na temat zastosowania zasad rachunkowości i standardów sprawozdawczości finansowej oraz wymogów dotyczących ujawnień w sprawozdaniu finansowym;
  - porady co do odpowiedniego działania kontroli finansowej i rachunkowej oraz metod przyjętych do ustalenia kwot podawanych w sprawozdaniu finansowym i powiązanych z nim ujawnień;
  - propozycje korekt zapisów dziennika, wynikających z ustaleń badania;
  - omówienie ustaleń dotyczących kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową i procesami oraz zalecenie ulepszeń;
  - omówienie sposobów rozwiązania problemów z uzgodnieniem kont;
  - porady co do przestrzegania zasad rachunkowości grupy kapitałowej.

**Pyt. 12.** Czy firma lub firma należąca do sieci może uniknąć stosowania podpunktu R600.14(b), ponieważ w jej opinii wynik lub rezultaty proponowanej usługi nieatekstacyjnej byłyby nieistotne dla sprawozdania finansowego klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, o którym firma wyrazi opinię?

- A. Nie. Przy ustalaniu, czy usługa nieatekstacyjna może stworzyć zagrożenie dla niezależności w wyniku autokontroli zgodnie z paragrafem R600.14 oraz czy zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli zgodnie z paragrafem R600.16 ma zastosowanie, istotność nie ma znaczenia.

Jest tak dlatego, że nie byłoby właściwe, aby firma przewidywała lub wstępnie ustalała, że wyniki usługi nieatekstacyjnej nie będą brane pod uwagę w trakcie badania.

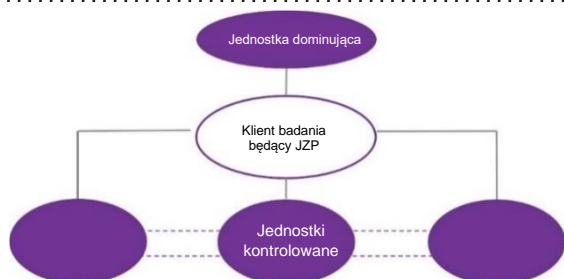
6. Kategorie podmiotów, które są podmiotami powiązanymi dla celów Kodeksu, zostały określone w Słowniczku do Kodeksu.

7. Paragraf R400.22 został przedstawiony jako R400.20 w ostatecznej wersji projektu dotyczącego usług nieatekstacyjnych. Numer tego paragrafu został zmieniony w związku z tym, że ostateczna wersja dotyczy zmienionych definicji jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych oraz JZP w Kodeksie i stanowi, że „Jak zdefiniowano, pojęcie klient badania, który jest jednostką notowaną na giełdzie, obejmuje wszystkie jednostki powiązane tego klienta”. W przypadku wszystkich pozostałych jednostek odniesienia do klienta badania w niniejszej części obejmują jednostki powiązane, nad którymi ten klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę. Jeżeli zespół wykonujący badanie wie lub ma powody, by sądzić, że powiązanie lub okoliczność, związana z jakąkolwiek inną jednostką powiązaną tego klienta, mają znaczenie dla oceny niezależności firmy od tego klienta, zespół wykonujący badanie ma obowiązek uwzględnić tę powiązaną jednostkę podczas identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.

Gdy wyniki usługi nieatestatycznej stanowią część lub wpływają na zapisy księgowe, wewnętrzne kontrole nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię, może mieć miejsce sytuacja, że zespół wykonujący badanie będzie oceniać lub opierać się na dokonanych osądach lub czynnościach wykonanych w celu uzyskania tych wyników w celu sformułowania swoich osądów w ramach badania. Z drugiej strony, badanie musi być zaplanowane i przeprowadzone niezależnie od usługi nieatestatycznej, niezależnie od tego, czy usługa nieatestatyczna została lub zostanie wykonana.

W związku z tym, w przypadku klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, istotność nie ma znaczenia przy rozważaniu, czy wyniki usługi nieatestatycznej mogłyby być przedmiotem procedur badania i w związku z tym mogłyby stwarzać zagrożenie autokontroli.

**Pyt. 13.** Zgodnie z rozdziałem 400 klient badania, który jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, obejmuje wszystkie jednostki powiązane tego klienta. W przypadku wszystkich pozostałych jednostek, w tym JZP, termin klient badania obejmuje jednostki powiązane, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę. Które jednostki są objęte zakazem świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli?



**A.** Zakaz świadczenia usług w przypadku występowania zagrożenia autokontroli ma zawsze zastosowanie do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego. Jednakże stosowanie zakazu różni się w przypadku jednostek powiązanych<sup>6</sup> w zależności od tego, czy jednostka zainteresowania publicznego jest notowana na giełdzie papierów wartościowych, czy nie. Kodeks określa podmioty powiązane jednostek zainteresowania publicznego notowanych i nienotowanych na giełdzie papierów wartościowych w paragrafie R400.22.<sup>7</sup> Z zastrzeżeniem wyjątku podkreślonego poniżej, w przypadku:

- klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, który jest notowany na giełdzie papierów wartościowych, zakaz świadczenia usług w związku z zagrożeniem autokontroli rozciągałby się na usługi nieatestatyczne świadczone wszystkim jednostkom powiązanym tego klienta badania.
- klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, który nie jest notowany na giełdzie papierów wartościowych, zakaz świadczenia usług w związku z zagrożeniem autokontroli rozciągałby się

na usługi nieatestatyczne świadczone jednostkom powiązanym, nad którymi klient badania sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę. Jednakże przy identyfikacji, ocenie i reakcji na zagrożenia dla niezależności wynikające z proponowanego świadczenia usługi nieatestatycznej na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, który nie jest notowany na giełdzie papierów wartościowych, firma powinna włączyć inne jednostki powiązane, jeżeli wie lub ma powody, by sądzić, że powiązanie lub okoliczność związana z tą jednostką powiązaną są istotne dla oceny niezależności firmy (paragraf R400.22).

Kodeks zawiera wyjątek od wymogów, które zabraniają firmom i firmom należącym do sieci świadczenia niektórych rodzajów usług nieatestatycznych klientom badania, pod warunkiem spełnienia ściśle określonych warunków (zob. paragraf R600.26). Jednym z warunków jest to, aby usługa nieatestatyczna nie stwarzała zagrożenia autokontroli w odniesieniu do sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.

**Pyt. 14.** Jakie są przykłady usług nieatestatycznych, które mogą stwarzać zagrożenie autokontroli, a więc nie mogą być świadczone klientom badania będącym jednostkami zainteresowania publicznego?

- .....
- A.** Podane poniżej przykłady nie są wyczerpujące i zostały przedstawione w celu pomocy w stosowaniu zmienionych postanowień Kodeksu dotyczących świadczenia usług nieatestatycznych. Każdy przykład oparty jest na określonym zestawie faktów i okoliczności. Różne fakty i okoliczności mogłyby prowadzić do różnych rezultatów stosowania Kodeksu.
- *Doradzanie klientowi badania będącemu jednostką zainteresowania publicznego w sprawach związanych z rachunkowością i księgowością, które nie pojawiły się w trakcie badania.*  
Doradzanie klientowi badania będącemu jednostką zainteresowania publicznego w sprawach związanych z rachunkowością i księgowością, takich jak konsekwencje przejścia z jednych ram sprawozdawczości finansowej na inne, może stwarzać zagrożenie autokontroli (paragraf R600.14), jeśli porada obejmuje przedstawienie szacunków dotyczących wpływu zmiany ujęcia księgowego na określone pozycje w sprawozdaniu finansowym. Osądy związane z dokonaniem tych szacunków mogłyby być następnie poddane przeglądowi przez zespół przeprowadzający badanie w celu dokonania osądów w ramach badania sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z nowymi ramami sprawozdawczości finansowej.
  - *Wycena<sup>8</sup> składnika aktywów lub zobowiązania dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, która jest następnie włączona przez kierownictwo do zapisów księgowych i sprawozdań finansowych jednostki.*

8. Paragraf 603.2 A1 Kodeksu stwierdza, że wycena polega na przyjmowaniu pewnych założeń dotyczących przyszłych zdarzeń, zastosowaniu odpowiedniej metodologii i technik oraz połączeniu obu tych czynności w celu obliczenia określonej wartości lub przedziału wartości dla składnika aktywów, zobowiązania lub przedsiębiorstwa jako całości bądź jego części.

9. W paragrafie 610.2 A1 podano następujące przykłady usług w zakresie finansów przedsiębiorstwa:

- pomaganie klientowi badania w projektowaniu strategii przedsiębiorstwa;
- określanie możliwych celów do osiągnięcia przez klienta badania;
- doradzanie w kwestii potencjalnej ceny zakupu lub zbycia składnika aktywów;
- wsparcie w transakcjach związanych z pozyskiwaniem finansowania;
- świadczenie usług doradczych z zakresu strukturyzacji;
- świadczenie usług doradczych w zakresie strukturyzacji transakcji dotyczących finansów przedsiębiorstwa lub umów dotyczących finansowania.



Taka wycena będzie stanowiła część zapisów księgowych i sprawozdania finansowego oraz będzie stwarzała ryzyko, że zespół wykonujący badanie będzie dokonywał oceny lub opierał się na osądach i założeniach związanych z wyceną w trakcie badania. Dlatego też, niezależnie od istotności lub znaczenia wyceny, świadczenie tej usługi na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego jest zabronione na mocy Kodeksu (paragrafy R600.14, R600.16, R603.5).

To samo dotyczy świadczenia:

– usługi wyceny, której wynik mógłby wpłynąć na zapisy księgowe lub sprawozdania finansowe w sposób nie

ograniczający się do pozycji księgowych związanych z podatkiem, na przykład, jeżeli wycena prowadzi do aktualizacji wyceny aktywów (par. 604.17 A2(b)).

– usługi wsparcia procesowego, która obejmuje oszacowanie lub może wpłynąć na oszacowanie odszkodowań lub innych kwot, które wpływają na sprawozdanie finansowe, o którym firma wyrazi opinię (zob. paragraf 607.4 A2).

- *Usługi w zakresie finansów przedsiębiorstwa<sup>9</sup>, które obejmują doradztwo na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego w zakresie decyzji dotyczących inwestycji lub zbycia, bądź opcji dotyczących strukturyzacji kapitału.*

Doradzanie klientowi badania będącemu jednostką zainteresowania publicznego w zakresie decyzji inwestycyjnych lub dotyczących zbycia lub opcji dotyczących strukturyzacji kapitału jest niedopuszczalne na mocy Kodeksu, jeżeli wynik takiej porady może stworzyć zagrożenie autokontroli (paragraf R610.8).

Doradzanie nie jest dopuszczalne, jeżeli istnieje ryzyko, że zespół wykonujący badanie będzie dokonywał oceny lub opierał się na osądach dokonanych w ramach tego doradztwa - na przykład, czy podjęte działania spełniały wymogi prawne lub regulacyjne, na których podstawie podjęto decyzję o zbyciu lub strukturyzacji kapitału.

Porady i zalecenia obejmujące analizę względnych walorów przedstawionych opcji dotyczą zazwyczaj spraw, które są złożone lub nietypowe i trudniejsze do wdrożenia. To, czy klient badania wyznaczył osobę posiadającą odpowiednie umiejętności, wiedzę i doświadczenie do oceny opcji i podjęcia decyzji o sposobie postępowania, będzie miało znaczenie przy ocenie, czy firma przyjmie obowiązki zarządcze u klienta badania. Zobacz również pyt. 10 i pyt. 17.

## Postanowienia odnoszące się do szczególnych rodzajów usług nieatestacyjnych

*Usługi rachunkowości i usługi księgowe (podrozdział 601)*

**Pyt. 15.** W niektórych kodeksach na poziomie poszczególnych jurysdykcji firmy mogą w ograniczonych okolicznościach sporządzać ustawowe sprawozdania finansowe dla jednostek powiązanych swojego klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego. Czy istnieje podobne postanowienie w Kodeksie?

- A. Tak. Kodeks zabrania świadczenia usług rachunkowości i usług księgowych na rzecz klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego (paragraf R601.6).

Jednakże jako wyjątek od tego zakazu, zgodnie z paragrafem R601.7, firma lub firma należąca do sieci może sporządzać ustawowe sprawozdania finansowe dla niektórych jednostek powiązanych<sup>10</sup> klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, pod warunkiem spełnienia następujących warunków:

- wydane zostało sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego grupy kapitałowej jednostki zainteresowania publicznego;
- firma lub firma należąca do sieci nie przyjmuje obowiązków zarządczych i stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności;
- firma lub firma należąca do sieci nie sporządza dokumentacji księgowej stanowiącej podstawę ustawowego sprawozdania finansowego jednostki powiązanej, a sprawozdanie finansowe opiera się na informacjach zatwierdzonych przez Klienta; oraz
- ustawowe sprawozdanie finansowe jednostki powiązanej nie będzie podstawą sporządzenia przyszłego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej tej jednostki zainteresowania publicznego.

Wyjątek ten ma na celu uwzględnienie sytuacji, w których klient badania będący jednostką zainteresowania publicznego posiada jednostki powiązane w różnych jurysdykcjach na całym świecie<sup>11</sup>, a lokalny organ regulacyjny wymaga sporządzenia sprawozdań finansowych tych jednostek powiązanych zgodnie z lokalnymi przepisami prawa lub regulacjami.

10. Takie jednostki powiązane to jednostki określone w lit. c) lub d) definicji jednostki powiązanej zawartej w Słowniczku poniżej: „Jednostka, która posiada którekolwiek z następujących powiązań z klientem:

- jednostka ma bezpośrednią lub pośrednią kontrolę nad klientem, jeżeli klient jest istotny dla takiej jednostki;
- jednostka posiadająca bezpośredni udział finansowy u klienta, jeżeli wpływ tej jednostki na klienta jest znaczący, a udział u klienta jest dla niej istotny;
- jednostka, nad którą klient ma bezpośrednio lub pośrednio kontrolę;
- jednostka, w której klient lub jednostka z nim powiązana, o której mowa w pkt (c) powyżej, posiada bezpośredni udział finansowy, który umożliwiłby znaczący wpływ na taką jednostkę i udział ten jest istotny dla klienta i powiązanej z nim jednostki, o której mowa w pkt (c); oraz
- jednostka pozostająca pod wspólną kontrolą z klientem („jednostka siostrzana”), jeżeli zarówno jednostka siostrzana i klient są istotne dla jednostki, która sprawuje nad nimi oboma kontrolę”.

11. Wyjątek w paragrafie R601.7 reprezentuje podejście podobne do wymogów amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (SEC) w zakresie niezależności, które zawierają analogiczne zwolnienie w dokumencie Adopting Release of US SEC Rule 2-01 of Regulation S-X, SEC Release (2003) - *Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence*. To zwolnienie amerykańskiej Komisji Papierów Wartościowych i Giełd (SEC) pozwala na sporządzanie ustawowych sprawozdań finansowych powiązanych spółek zagranicznych, o ile niezależność księgowego nie jest naruszona, a sprawozdania te nie stanowią podstawy sprawozdań finansowych składanych w SEC.

Usługi podatkowe (podrozdział 604)

**Pyt. 16.** Kodeks zabrania świadczenia usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego na rzecz klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, jeśli świadczenie takich usług może stworzyć zagrożenie autokontroli (paragraf R604.15). Określa również okoliczności, w których zagrożenie autokontroli może powstać (paragraf 604.12 A1) oraz w których zagrożenie autokontroli nie powstanie (paragraf 604.12 A2). Jakie jest uzasadnienie dla podejścia Kodeksu w odniesieniu do świadczenia usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego na rzecz klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego?



**A.** IESBA uznaje, że świadczenie przez zawodowych księgowych usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego na rzecz klientów, w tym klientów badania, jest w wielu jurysdykcjach uznawane za leżące w interesie publicznym.

Jednakże podejście przyjęte przy świadczeniu usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego może wahać się od ustalonego i akceptowanego stosowania przepisów prawa podatkowego i praktyki podatkowej do nowatorskich i potencjalnie niesprawdzonych interpretacji przepisów prawa podatkowego i praktyki podatkowej.

Kodeks wskazuje te usługi doradztwa podatkowego i planowania podatkowego, które są zakazane (paragraf R604.4) oraz te, które są dozwolone (paragrafy 604.12 A2 i 604.17 A3).

W szczególności:

- Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usługi podatkowej ani nie rekomendować transakcji klientowi badania, jeżeli usługa lub transakcja dotyczy marketingu, planowania lub opiniowania na korzyść rozwiązania podatkowego, które było pierwotnie rekomendowane, bezpośrednio lub pośrednio, przez firmę lub firmę należącą do sieci, a istotnym celem rozwiązania podatkowego lub transakcji jest uniknięcie opodatkowania, chyba że firma jest przekonana, że proponowane rozwiązanie podatkowe ma podstawę we właściwym prawie podatkowym lub regulacjach podatkowych, co do których jest przekonana, że najprawdopodobniej będą miały pierwszeństwo (paragraf R604.4).<sup>12</sup>

- Kodeks uznaje, że w wielu przypadkach świadczenie usług doradztwa podatkowego i planowania podatkowego na rzecz klientów badania polega na stosowaniu ustalonych i przyjętych przepisów i praktyk podatkowych. Wówczas elementy doradcze świadczonych usług nie koncentrują się na interpretacji lub wykładni odpowiednich przepisów podatkowych - lecz analizują sposób zastosowania tych przepisów do szczególnych okoliczności klienta badania.

Na tej podstawie IESBA ustaliła, że zagrożenie dla niezależności związane z autokontrolą nie powstanie, gdy firma lub firma należąca do sieci świadczy usługi doradztwa podatkowego lub planowania podatkowego na rzecz klienta badania (w tym klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego), jeżeli usługi te: (paragraf 604.12 A2):

- są zgodne ze stanowiskiem wydanym przez organ podatkowy lub znajdują uzasadnienie w innym precedensie;
- opierają się na ustalonej praktyce (czyli praktyce, która jest powszechnie stosowana i nie została zakwestionowana przez właściwy organ podatkowy); lub
- mają podstawę w prawie podatkowym, co do którego firma jest przekonana, że prawdopodobnie będzie miało pierwszeństwo.

- IESBA ustaliła, że aby akapit 604.12 A2 (c) miał zastosowanie, firma powinna mieć wysoki poziom pewności, że podstawa w prawie podatkowym „prawdopodobnie będzie miała pierwszeństwo”. Dlatego IESBA dodała sformułowanie „firma jest przekonana”, aby wyjaśnić, że firma musi mieć solidne przesłanki na poparcie proponowanego ujęcia podatkowego.

- Kodeks przyjmuje podobne podejście do wycen podatkowych (tj. zagrożenie autokontroli nie powstanie), jeżeli: (paragraf 604.17 A3)

- Założenia leżące u podstaw wyceny są albo ustalone przez przepisy prawa lub regulacje, albo są powszechnie akceptowane; lub
- Techniki i metodologie, które mają być zastosowane, opierają się na ogólnie przyjętych standardach lub są określone przez prawo lub regulacje, a wycena podlega zewnętrznemu przeglądowi przez organ podatkowy lub podobny organ regulacyjny.

12. IESBA uważa, że najlepiej, aby szczegółowe wytyczne dotyczące „unikania opodatkowania” były określane przez lokalne organy podatkowe, zawodowe organizacje księgowe i krajowe instytucje ustanawiające standardy w oparciu o lokalne przepisy prawa i regulacje podatkowe.

## Usługi z zakresu finansów przedsiębiorstwa

**Pyt. 17.** Kodeks zakazuje świadczenia usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa, które obejmują promocję, obrót lub subemisję akcji, instrumentów dłużnych lub innych instrumentów finansowych wyemitowanych przez klienta badania, lub świadczenie usług doradczych dotyczących inwestycji w takie akcje, instrumenty dłużne lub inne instrumenty finansowe (paragraf R610.5). Jakiej jest uzasadnienie dla rozszerzenia zakazu w obowiązującym Kodeksie o „...świadczenie usług doradczych dotyczących inwestycji w takie akcje, instrumenty dłużne lub inne instrumenty finansowe”?

- A. Firmy mogą świadczyć usługi z zakresu finansów przedsiębiorstwa (takie jak doradztwo w zakresie proponowanych przejęć lub zbycia oraz przeglądy typu *due diligence*) na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego pod warunkiem, że usługi te nie są zakazane przez paragrafy R610.6 i R610.8, a firma identyfikuje, ocenia i reaguje na wszelkie zagrożenia dla niezależności, nie tylko na zagrożenie autokontroli.
- Jednakże paragraf R610.5 zabrania firmom lub firmom należącym do sieci:
- (a) promocji, obrotu lub subemisji akcji, instrumentów dłużnych lub innych instrumentów finansowych wyemitowanych przez klienta badania; lub
  - (b) świadczenia usług doradczych dotyczących inwestycji w akcje, instrumenty dłużne lub inne instrumenty finansowe wyemitowane przez klienta badania.

Zakaz świadczenia usług doradczych dotyczących inwestycji w akcje, instrumenty dłużne lub inne instrumenty finansowe (paragraf R610.5 (b)):

- Ma zastosowanie, niezależnie od tego, czy usługi doradcze są świadczone na rzecz jednostek lub osób powiązanych, czy niepowiązanych z klientem badania. Świadczenie takich usług doradczych dotyczących inwestycji osobom trzecim jest zabronione, ponieważ firma miałaby konflikt interesów, gdyby firma lub firma należąca do sieci wydawała zalecenia lub udzielała porad w sprawie zalet takiej inwestycji w klienta badania, a okoliczności stwarzałyby zagrożenie dla podstawowej zasady obiektywizmu. W efekcie firma nie byłaby uważana za firmę reprezentującą niezależność umysłu i wizerunku.
- Nie dotyczy świadczenia usług z zakresu finansów przedsiębiorstwa (takich jak doradztwo w zakresie proponowanych transakcji przejęcia lub zbycia oraz badania typu *due diligence*) na rzecz osób trzecich, jeżeli przedmiot tych usług dotyczy klienta badania.

## Komunikacja firmy z osobami sprawującymi nadzór w sprawie usług nieatestacyjnych

**Pyt. 18.** Czy firma musi uzyskać zgodę osób sprawujących nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego, aby móc świadczyć usługę nieatestacyjną klientowi badania oraz jego jednostkom powiązanym?

- A. Tak. Skuteczne wykonywanie swoich funkcji przez osoby sprawujące nadzór, w tym komitety ds. audytu, przyczynia się do wspierania jakości badania oraz zwiększenia zaufania rynku do jakości informacji zawartych w sprawozdawczości finansowej. Międzynarodowe standardy IAASB wymagają, aby audytor informował o pewnych kwestiach dotyczących niezależności w przypadku jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych.<sup>13</sup>

Opierając się na tym wymogu, IESBA ustaliła, że komunikacja firmy z osobami sprawującymi nadzór u klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego na temat niezależności powinna obejmować dyskusję na temat spraw specyficznych dla usług nieatestacyjnych. Obejmuje to uzyskanie zgody osób sprawujących nadzór na wykonanie usług nieatestacyjnych - podejście, które już istnieje w niektórych jurysdykcjach. Firmy są również zobowiązane informować osoby sprawujące nadzór o wynagrodzeniach pobieranych za świadczenie takich usług (paragrafy R410.25 i 600.21 A1). IESBA uważa, że lepsza komunikacja firmy z osobami sprawującymi nadzór na temat usług nieatestacyjnych zapewni większą przejrzystość. To z kolei będzie wspierać dobrą praktykę ładu korporacyjnego i dostarczy informacji, które pomogą osobom sprawującym nadzór lepiej ocenić niezależność firmy (zobacz także pyt. 21-22 publikacji [Najczęściej zadawane pytania dla projektu dotyczącego wynagrodzeń](#) w celu uzyskania dodatkowych wskazówek dotyczących komunikacji z osobami sprawującymi nadzór w sprawie wynagrodzeń).

W związku z tym Kodeks określa, że zanim firma lub firma należąca do sieci będzie mogła przyjąć zlecenie świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, na rzecz każdego podmiotu, który sprawuje kontrolę nad tą jednostką zainteresowania publicznego bezpośrednio lub pośrednio (tj. jednostki dominującej) lub na rzecz każdego podmiotu, który jest kontrolowany bezpośrednio lub pośrednio przez tę jednostkę zainteresowania publicznego (tj. jej podmiotu kontrolowanego niższego szczebla), firma jest zobowiązana: (paragraf R600.21)

- (a) Poinformować osoby sprawujące nadzór, że ustaliła, iż świadczenie danej usługi nieatestacyjnej nie jest zabronione i nie stworzy zagrożenia dla niezależności firmy lub że ewentualne zagrożenie jest na akceptowalnym poziomie; oraz
- (b) Przekazać osobom sprawującym nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego informacje umożliwiające im dokonanie świadomej oceny wpływu świadczenia danej usługi nieatestacyjnej na niezależność firmy.

13. Paragraf 17 MSB 260 (zmienionego) wymaga, aby w przypadku jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych biegły rewident komunikował się z osobami sprawującymi nadzór nad sprawami związanymi z etyką i niezależnością w odniesieniu do zespołu wykonującego zlecenie oraz innych osób w firmie i firmie należącej do sieci, stosownie do sytuacji. Wymaga się, aby ta komunikacja zawierała oświadczenie o:

- (a) wszystkich powiązaniach i innych sprawach pomiędzy firmą, firmami należącymi do sieci a jednostką, które zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta mogą być zasadnie uznane za wpływające na niezależność. Powinno to obejmować wszystkie wynagrodzenia, które firma i firmy należące do sieci uzyskały od jednostki i części grupy kontrolowanych przez jednostkę przez okres sprawozdawczy objęty sprawozdaniem finansowym za świadczenie usług badania i usług niebędących badaniem. Wynagrodzenia te są grupowane według kategorii, tak aby pomóc osobom sprawującym nadzór w ocenie wpływu usług na niezależność biegłego rewidenta; oraz
- (b) powiązanych zabezpieczeniach, które zostały zastosowane, aby wyeliminować zidentyfikowane zagrożenia dla niezależności lub zredukować je do akceptowalnego poziomu.

14. Zob. przypis 7.

Ponadto, przed rozpoczęciem zlecenia, osoby sprawujące nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego muszą (i) zgodzić się z wnioskiem firmy, że świadczenie proponowanych usług nieatestacyjnych nie stworzy zagrożenia dla niezależności firmy jako audytora JZP lub że ewentualne zagrożenie jest na akceptowalnym poziomie lub zostanie w inny sposób wyeliminowane lub ograniczone do akceptowalnego poziomu; oraz (ii) wyrazić zgodę na świadczenie proponowanej usługi nieatestacyjnej (paragraf R600.22).

Dla potrzeb stosowania postanowień dotyczących uzyskania zgody osób sprawujących nadzór na świadczenie usługi nieatestacyjnej jednostce dominującej klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, paragraf R400.2214 oraz definicja jednostki powiązanej w Słowniczku nie są istotne. W rezultacie wymogi R600.21 i R600.22 muszą być spełnione, nawet jeśli (i) badana JZP jest nieistotna dla jednostki dominującej; lub (ii) klient badania będący jednostką zainteresowania publicznego nie jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych.

**Pyt. 19.** Czy Kodeks określa, w jaki sposób i kiedy powinna nastąpić komunikacja z osobami sprawującymi nadzór?

- A. Tak. Uznając fakt, że jednostki będą miały różne struktury korporacyjne i struktury zarządzania, a także w celu ułatwienia przestrzegania wymogu uzyskania zgody osób sprawujących nadzór na wykonanie proponowanej usługi nieatestacyjnej, Kodeks daje firmie i osobom sprawującym nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego elastyczność w kwestii uzgodnienia procesu, który określa, kiedy i z kim spośród osób sprawujących nadzór firma musi się komunikować.
- Takie podejście umożliwia osobom sprawującym nadzór ustalenie procesu odpowiedniego dla ich szczególnych okoliczności (paragraf 600.20 A2). Na przykład, proces uzgodniony przez firmę i osoby sprawujące nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego może:
- Określać usługi, które mogą być świadczone bez każdorazowego wymogu uzyskania zgody, jeśli osoby sprawujące nadzór uzgodnią jako ogólną politykę, że takie usługi nie naruszają niezależności firmy. Na przykład, polityka mogłaby określać „zatwierdzoną z góry” listę usług, które firma i osoby sprawujące nadzór wcześniej przeanalizowały i ustaliły, że nie będą one stwarzać zagrożeń dla niezależności firmy lub, jeśli takie zagrożenia powstaną, będą na akceptowalnym poziomie. Posiadanie takiej polityki może być wygodnym sposobem dla firmy i osób sprawujących nadzór na uniknięcie konieczności rozpatrywania każdej proponowanej usługi nieatestacyjnej oddzielnie.
  - Przedstawiać uzgodnioną procedurę, którą firma powinna stosować, jeżeli nie może ona ujawnić informacji o proponowanej usłudze nieatestacyjnej, która ma być świadczona na rzecz innej jednostki należącej do tej samej grupy, co klient badania będący jednostką zainteresowania publicznego.

Taki proces może być korzystny dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, który jest:

- Członkiem dużej i zróżnicowanej grupy (na przykład posiadającej podgrupy JZP, w których przedsiębiorstwa podlegają różnym systemom regulacyjnym) - gdzie proces daje możliwość standaryzacji ustaleń, na mocy których firma audytorska może świadczyć usługi nieatestacyjne w ramach grupy.
- Członkiem grupy, w skład której wchodzi wiele JZP (np. grupy przedsiębiorstw usług finansowych) - gdzie proces może określać, w jaki sposób i przez osoby sprawujące nadzór w której JZP powinny być podejmowane decyzje dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych, które może mieć wpływ na wiele JZP w ramach grupy (zobacz pyt. 20).

**Pyt. 20.** W jaki sposób powinna postąpić firma, jeżeli napotka okoliczności, w których z przyczyn prawnych, zawodowych lub komercyjnych nie może ujawnić osobom sprawującym nadzór nad klientem badania informacji o proponowanej usłudze nieatestacyjnej?

- A. Firma może mieć zakaz przekazywania osobom sprawującym nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego informacji o usłudze nieatestacyjnej, o której wykonanie na rzecz innego podmiotu w ramach grupy została poproszona, z jednego z następujących powodów (paragraf R600.23):
- Przekazanie informacji o tej innej jednostce i jej sprawach jest zabronione przez przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe.



- Jednostka, na rzecz której ma zostać wykonana proponowana usługa nieatestacyjna, nie upoważniła firmy do przekazania informacji o proponowanej usłudze nieatestacyjnej osobom sprawującym nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego (np. w przypadku, gdy informacje są wrażliwe lub poufne).

W takich okolicznościach oraz z zastrzeżeniem, że okoliczności te zostały uwzględnione w procesie uzgodnionym między firmą a osobami sprawującymi nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego, firma może wykonać proponowaną usługę pod warunkiem, że (paragraf R600.23):

- przekaze te informacje, które może przekazać, bez naruszania swoich zobowiązań prawnych lub zawodowych;
- poinformuje osoby sprawujące nadzór nad jednostką zainteresowania publicznego, że świadczenie proponowanej usługi nieatestacyjnej nie stworzy zagrożenia dla niezależności firmy jako audytora jednostki zainteresowania publicznego; oraz
- osoby sprawujące nadzór nie sprzeciwią się temu wnioskowi.

Chociaż osoby sprawujące nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego mogą być zaniepokojone tym, że nie dostarczono im informacji wymaganych przez paragraf R600.21, na podejście, jakie przyjmą, może wpłynąć wiele czynników, w tym:

- Zakres i istotność informacji, które firma faktycznie może przekazać na temat proponowanej usługi nieatestacyjnej oraz powody, dla których jest przekonana, że jej niezależność nie zostanie naruszona przez wykonanie tej usługi nieatestacyjnej.
- Czy firma może w sposób satysfakcjonujący wyjaśnić, dlaczego informacje nie mogą być przekazane - na przykład, że usługi są związane z wrażliwymi informacjami na temat proponowanej transakcji.<sup>15</sup>
- Czy osoby sprawujące nadzór są skłonne polegać na osądzie firmy.

Jeśli firma nie może dostarczyć żadnych informacji na temat proponowanej usługi nieatestacyjnej lub jeśli osoby sprawujące nadzór nie zgadzają się z wnioskiem firmy, że wykonanie proponowanej usługi nieatestacyjnej nie stworzy zagrożenia dla niezależności, firma musi albo: (i) odmówić wykonania usługi nieatestacyjnej, albo (ii) zakończyć zlecenie badania (paragraf R600.24).

## Pozostałe kwestie

### Postanowienia przejściowe

**Pyt. 21.** W jakich okolicznościach firma, która będzie przeprowadzała badanie sprawozdania finansowego klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego za okres rozpoczynający się w dniu 1 lipca 2023 r. lub później, może wykonać usługę nieatestacyjną, która jest zakazana na mocy zmienionych postanowień?

- .....
- A.** W przypadku, gdy firma będzie przeprowadzała badanie sprawozdania finansowego klienta będącego jednostką zainteresowania publicznego za okres od 1 lipca 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. i została zaangażowana do wykonania usługi nieatestacyjnej, która jest dozwolona na mocy obowiązujących aktualnie postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych, ale zabroniona na mocy zmienionych postanowień:
- Firma może wykonać tę usługę nieatestacyjną na podstawie postanowień przejściowych, pod warunkiem, że zlecenie rozpoczęło się przed 15 grudnia 2022 r. i niezależnie od tego, czy zostanie zakończone dopiero po 30 czerwca 2023 r.
  - Firma może wykonać usługę nieatestacyjną, jeżeli zlecenie rozpoczęło się po 15 grudnia 2022 r., pod warunkiem, że zostanie ono zakończone do 30 czerwca 2023 r.
  - Firma nie może wykonać usługi nieatestacyjnej, jeżeli zlecenie rozpoczęło się po 15 grudnia 2022 r. i nie zostanie zakończone do 30 czerwca 2023 r.

**Pyt. 22.** Czy istnieją jakiegokolwiek okoliczności, w których firma, która rozpoczęła wykonywanie usługi nieatestacyjnej przed 15 grudnia 2022 r., byłaby następnie zobowiązana do uzyskania zgody osób sprawujących nadzór na dalsze wykonywanie tej usługi nieatestacyjnej?

- .....
- A.** Zmienione postanowienia dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych obowiązują dla badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2022 r. lub później.
- Jednakże Kodeks zawiera postanowienie przejściowe, które ma zastosowanie do zleceń usług nieatestacyjnych rozpoczętych przed datą wejścia w życie w grudniu 2022 r. W związku z tym rozpoczęcie wykonywania usługi nieatestacyjnej przed datą 15 grudnia 2022 r. jest punktem odniesienia, niezależnie od tego, z jaką datą zlecenie badania zostaje wznowione lub się zaczyna. Skutek postanowienia przejściowego jest taki, że jeżeli firma lub firma należąca do sieci zawarła umowę na wykonanie usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania i rozpoczęła pracę nad tym zleceniem przed 15 grudnia 2022 r., postanowienia mające zastosowanie w momencie rozpoczęcia usługi nieatestacyjnej regulują wykonanie tej usługi do momentu jej zakończenia. Jeśli usługa nieatestacyjna jest wykonywana w sposób powtarzalny, zgoda osób sprawujących nadzór powinna zostać uzyskana zgodnie ze zmienionymi postanowieniami regulującymi świadczenie usług nieatestacyjnych przed pierwszym ponownym wznowieniem takiej usługi nieatestacyjnej. Taka zgoda będzie istotna dla niezależności firmy podejmującej się badania sprawozdania finansowego za okres rozpoczynający się 15 grudnia 2022 r. lub później.

### Dokumentacja

**Pyt. 23.** Czy firma ma obowiązek dokumentować, w jaki sposób zastosowała się do zmienionych postanowień dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych?

- .....
- A.** Tak. Obowiązujące wymogi Kodeksu pozostają niezmienione w odniesieniu do dokumentacji. Firma jest zobowiązana do udokumentowania swoich wniosków dotyczących przestrzegania Międzynarodowych Standardów Niezależności (w tym rozdziału 600) oraz treści wszelkich istotnych dyskusji, które potwierdzają te wnioski (paragrafy R400.60 do 400.60 A1).
- Kodeks zawiera materiały wspomagające dotyczące zastosowania z przykładami tego, co firma może udokumentować w odniesieniu do swoich wniosków dotyczących świadczenia usług nieatestacyjnych (paragraf 600.27 A1).

## O IESBA

IESBA jest międzynarodową niezależną radą ustanawiającą standardy. Jej misją jest służenie interesowi publicznemu przez ustanawianie norm etycznych, w tym wymogów dotyczących niezależności audytora, których celem jest podnoszenie poprzeczki w odniesieniu do etycznego postępowania i praktyki dla wszystkich zawodowych księgowych przez opracowanie obszernego i dającego się zastosować na całym świecie *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* (Kodeks).

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

### Kluczowe kontakty

**James Gunn**, Managing Director, Professional Standards  
(jamesgunn@ProfStds.org)

**Ken Siong**, Program and Senior Director  
(kensiong@ethicsboard.org)

**Diane Jules**, Director  
(dianejules@ethicsboard.org)

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

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

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „*Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych*” (w tym „*Międzynarodowe standardy niezależności*”), „International Federation of Accountants”, „IESBA”, „IFAC”, logo IESBA oraz logo IFAC stanowią znaki firmowe IFAC lub zarejestrowane znaki firmowe i znaki usługowe IFAC na terenie Stanów Zjednoczonych i innych krajów.



[www.ifac.org](http://www.ifac.org) | [@ifac](#) | [company/ifac](#)



[www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org) | [@ethics\\_board](#) | [company/iesba](#)

Wydane przez International Federation of Accountants (IFAC), 529 Fifth Avenue, Nowy Jork, NY 10017

Prawa autorskie © lipiec 2022 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. W celu odtwarzania, przechowywania, przekazywania lub wykorzystywania w podobny sposób niniejszego dokumentu, z wyjątkiem jego wykorzystania wyłącznie do celów osobistych i niekomercyjnych, wymagana jest pisemna zgoda IFAC. Kontakt [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Niniejszy dokument *Pytania i odpowiedzi pracowników IESBA: Zmienione postanowienia Kodeksu dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych. Wytyczne dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód dotyczące badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego*, opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants® (IESBA), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lipcu 2022 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w kwietniu 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Pytania i odpowiedzi pracowników IESBA: Zmienione postanowienia Kodeksu dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych. Wytyczne dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód dotyczące badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego* w języku angielskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Pytania i odpowiedzi pracowników IESBA: Zmienione postanowienia Kodeksu dotyczące świadczenia usług nieatestacyjnych. Wytyczne dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód dotyczące badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Staff Questions and Answers. Revised Non-Assurance Services Provisions of the Code. Guidance for Professional Accountants in Public Practice in Relation to Audits of Financial Statements of Public Interest Entities.*

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

Przetłumaczony przez:

