

**Wersja ostateczna**  
***kwiecień 2023 r.***

*International Ethics Standards Board  
for Accountants®*

---

## Zmiany w Kodeksie związane z technologią

**IESBA**

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®



### Certyfikacja PIOB dotycząca

#### ***„Zmian w Kodeksie związanych z technologią” opublikowanych przez IESBA***

Public Interest Oversight Board (PIOB) (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym) nadzorowała proces ustanawiania standardu w trakcie całego cyklu opracowywania przez Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) *Zmian w Kodeksie związanych z technologią* („Standardu”).

Zalecenia i kwestie zainteresowania publicznego podniesione przez PIOB i przekazane IESBA w trakcie procesu ustanawiania standardu są dostępne na stronie internetowej PIOB.

IESBA przedstawiła pisemne oświadczenie, że Standard został opracowany zgodnie z uzgodnioną właściwą procedurą i odpowiada interesowi publicznemu, w oparciu o koncepcje i zasady Ram interesu publicznego (Public Interest Framework) (PIF), które są wdrażane w procesie ustanawiania standardów i które są dostępne na stronie internetowej PIOB<sup>1</sup>.

PIOB uważa, że Standard został opracowany w sposób zgodny z uzgodnioną procedurą. PIOB uważa również, że Standard odpowiada interesowi publicznemu, w oparciu o koncepcje i zasady PIF.

---

<sup>1</sup> [https://ipiob.org/wp-content/uploads/2021/11/2020\\_15th-Anniversary.pdf](https://ipiob.org/wp-content/uploads/2021/11/2020_15th-Anniversary.pdf)

Niniejszy dokument został opracowany i zatwierdzony przez [International Ethics Standards Board for Accountants®](#) (IESBA®).

## 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 mającego globalne zastosowanie [Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\)](#) („Kodeks”).

IESBA jest przekonana, że jeden zestaw wysokiej jakości standardów 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) (Konsultacyjna Grupa Doradcza) i pod nadzorem [Public Interest Oversight Board](#) (PIOB) (Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym).

Struktury i procesy wspierające działalność IESBA zapewnia International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Prawa autorskie © [kwiecień 2023], International Federation of Accountants (IFAC). Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zgód, patrz [strona 88](#).

# ZMIANY W KODEKSIE ZWIĄZANE Z TECHNOLOGIĄ

## SPIS TREŚCI

### WERSJA CZYSTA

PODROZDZIAŁ 113 – KOMPETENCJE ZAWODOWE I NALEŻYTA STARANNOŚĆ .....	6
PODROZDZIAŁ 114 – ZACHOWANIE POUFNOŚCI .....	7
ROZDZIAŁ 120 .....	9
ROZDZIAŁ 200 .....	13
ROZDZIAŁ 220 .....	16
ROZDZIAŁ 260 .....	17
ROZDZIAŁ 300 .....	19
ROZDZIAŁ 320 .....	24
ROZDZIAŁ 360 .....	26
ROZDZIAŁ 400 .....	28
ROZDZIAŁ 520 .....	29
ROZDZIAŁ 600 .....	30
PODROZDZIAŁ 601 – USŁUGI Z ZAKRESU RACHUNKOWOŚCI I USŁUGI KSIĘGOWE.....	33
PODROZDZIAŁ 606 – USŁUGI Z ZAKRESU SYSTEMÓW TECHNOLOGII INFORMACYJNEJ .....	35
ROZDZIAŁ 900 .....	38
ROZDZIAŁ 920 .....	40
ROZDZIAŁ 950 .....	42
SŁOWNICZEK, W TYM WYKAZ SKRÓTÓW .....	45

### PORÓWNANIE Z OBECNĄ WERSJĄ

PODROZDZIAŁ 113 – KOMPETENCJE ZAWODOWE I NALEŻYTA STARANNOŚĆ ...	46
PODROZDZIAŁ 114 – ZACHOWANIE POUFNOŚCI .....	47
ROZDZIAŁ 120 .....	49
ROZDZIAŁ 200 .....	53
ROZDZIAŁ 220 .....	56
ROZDZIAŁ 260 .....	58
ROZDZIAŁ 300 .....	59
ROZDZIAŁ 320 .....	64
ROZDZIAŁ 360 .....	66
ROZDZIAŁ 400 .....	68
ROZDZIAŁ 520 .....	69
ROZDZIAŁ 600 .....	70
PODROZDZIAŁ 601 – USŁUGI Z ZAKRESU RACHUNKOWOŚCI I USŁUGI KSIĘGOWE.....	73
PODROZDZIAŁ 606 – USŁUGI Z ZAKRESU SYSTEMÓW TECHNOLOGII INFORMACYJNEJ .....	75
ROZDZIAŁ 900 .....	79
ROZDZIAŁ 920 .....	82
ROZDZIAŁ 950 .....	83
SŁOWNICZEK, W TYM WYKAZ SKRÓTÓW.....	86
DATA WEJŚCIA W ŻYCIE.....	87

Zmiany dotyczą wydania Kodeksu z 2022 r., w tym zatwierdzonych zmian, które nie weszły jeszcze w życie w grudniu 2022 r., odnoszących się do: *definicji jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych i jednostki zainteresowania publicznego oraz definicji zespołu wykonującego zlecenie i badania grupy.*

WERSJA ROBOCZA

## **WERSJA CZYSTA**

### **CZĘŚĆ 1 – PRZESTRZEGANIE KODEKSU, PODSTAWOWE ZASADY I RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE**

...

#### **ROZDZIAŁ 110 – PODSTAWOWE ZASADY**

...

#### **PODROZDZIAŁ 113 – KOMPETENCJE ZAWODOWE I NALEŻYTA STARANNOŚĆ**

**R113.1** Zawodowy księgowy przestrzega zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, która wymaga od niego:

- (a) uzyskiwania i posiadania specjalistycznej wiedzy oraz umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym do zapewnienia, że klient lub zatrudniająca go organizacja uzyskuje kompetentną profesjonalną usługę, opartą na najnowszych standardach technicznych i zawodowych oraz odpowiednim ustawodawstwie; oraz
- (b) zachowywania staranności i postępowania zgodnie z mającymi zastosowanie standardami technicznymi i zawodowymi.

113.1 A1 Świadczenie usług klientom i zatrudniającej go organizacji zgodnie z zawodowymi kompetencjami wymaga stosowania właściwego osądu przy wykorzystywaniu wiedzy i umiejętności zawodowych.

113.1 A2 Wiedza i umiejętności niezbędne do wykonywania czynności zawodowych różnią się w zależności od charakteru wykonywanych czynności. Na przykład, oprócz zastosowania merytorycznej wiedzy dotyczącej danych czynności zawodowych, pracę z podmiotami i osobami, z którymi zawodowy księgowy współpracuje, ułatwiają umiejętności interpersonalne, komunikacyjne i organizacyjne.

113.1 A3 Utrzymanie kompetencji zawodowych wymaga od zawodowego księgowego ciągłej świadomości i zrozumienia zmian technicznych, zawodowych, gospodarczych oraz technologicznych związanych z wykonywanymi przez księgowego czynnościami zawodowymi. Ustawiczne doskonalenie zawodowe umożliwia księgowemu rozwijanie się i zachowanie zdolności do kompetentnego działania w środowisku zawodowym.

113.1 A4 Staranność obejmuje odpowiedzialność za działania zgodnie z wymogami wyznaczonego zadania, starannie, dokładnie i terminowo.

**R113.2** Przestrzegając zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, zawodowy księgowy podejmuje racjonalne działania w celu upewnienia się, że osoby pracujące pod jego kierownictwem w ramach obowiązków zawodowych posiadają odpowiednie przeszkolenie i są odpowiednio nadzorowane.

**R113.3** Tam, gdzie to odpowiednie, zawodowy księgowy przedstawia klientom, zatrudniającej go organizacji lub innym użytkownikom swoich czynności zawodowych nieodłączne ograniczenia związane z tymi czynnościami i wyjaśnia skutki tych ograniczeń.

## PODROZDZIAŁ 114 – ZACHOWANIE POUFNOŚCI

**R114.1** Zawodowy księgowy przestrzega zasady zachowania poufności, która wymaga od niego zachowania poufności informacji uzyskanych w wyniku powiązań zawodowych i gospodarczych. Księgowy:

- (a) jest wyczulony na możliwość nieumyślnego ujawnienia informacji, w tym w kontaktach towarzyskich, a w szczególności bliskiemu współpracownikowi biznesowemu lub członkowi najbliższej lub bliskiej rodziny;
- (b) zachowuje poufność informacji wewnątrz firmy lub zatrudniającej go organizacji;
- (c) zachowuje poufność informacji ujawnionych przez potencjalnego klienta lub zatrudniającą go organizację; oraz
- (d) podejmuje racjonalne działania w celu upewnienia się, że personel pozostający pod jego nadzorem oraz osoby udzielające porady i wsparcia przestrzegają obowiązku zachowania przez księgowego poufności.

114.1 A1 Zachowanie poufności informacji uzyskanych podczas trwania powiązań zawodowych i gospodarczych wymaga od zawodowego księgowego podjęcia odpowiednich działań w celu ochrony poufności takich informacji w trakcie ich gromadzenia, wykorzystywania, przekazywania, przechowywania, rozpowszechniania i zgodnego z prawem niszczenia.

**R114.2** Z zastrzeżeniem paragrafu R114.3, zawodowy księgowy nie:

- (a) ujawnia informacji poufnych uzyskanych podczas trwania powiązań zawodowych i gospodarczych;
- (b) wykorzystuje poufnych informacji uzyskanych podczas trwania powiązań zawodowych i gospodarczych w celu realizacji korzyści księgowego, firmy, zatrudniającej go organizacji lub strony trzeciej;
- (c) wykorzystuje ani ujawnia poufnych informacji uzyskanych lub otrzymanych podczas trwania powiązań zawodowych i gospodarczych, po zakończeniu tych powiązań; oraz
- (d) wykorzystuje ani ujawnia informacji, w odniesieniu do których ma zastosowanie obowiązek zachowania poufności, bez względu na to, czy informacje te stały się publicznie dostępne, w sposób właściwy bądź niewłaściwy.

**R114.3.** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R114.2, zawodowy księgowy może ujawnić lub wykorzystać informacje poufne w przypadku, gdy:

- (a) istnieje prawny lub zawodowy obowiązek lub prawo uczynienia tego; lub
- (b) zostało to zatwierdzone przez klienta lub inną osobę uprawnioną do wyrażenia zgody na ujawnienie lub wykorzystanie informacji poufnych i nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulacje.

114.3 A1 Zachowanie poufności służy interesowi publicznemu ze względu na umożliwienie swobodnego przepływu informacji od klienta zawodowego księgowego lub zatrudniającej go organizacji do księgowego ze świadomością, że informacje nie będą ujawnione stronie trzeciej. Niemniej jednak poniżej wymieniono okoliczności, w których zawodowi księgowi mogliby zostać zobowiązani lub mają obowiązek lub prawo do ujawnienia informacji poufnych:

- (a) ujawnienie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulacje, np.:

- (i) przedstawienie dokumentów lub dostarczenie dowodów w inny sposób w toku postępowań sądowych, lub
  - (ii) ujawnienie odpowiednim władzom publicznym ujawnionych przypadków naruszeń przepisów; oraz
- ((b) istnieje zawodowy obowiązek lub prawo ujawnienia lub wykorzystania informacji, jeżeli nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje:
- (i) w celu wypełnienia wymogów przeglądu jakości przeprowadzonego przez organizację zawodową;
  - (ii) w celu udzielenia odpowiedzi na zapytanie organizacji zawodowej lub organu regulacyjnego lub informacji w toku prowadzonego przez nie postępowania;
  - (iii) w celu ochrony zawodowych interesów zawodowego księgowego w postępowaniach sądowych; lub
  - (iv) w celu przestrzegania technicznych i zawodowych standardów, w tym wymogów etycznych.

114.3 A2 Przy podejmowaniu decyzji o tym, czy ujawnić lub wykorzystać poufne informacje, rozważeniu podlegają, w zależności od okoliczności, następujące czynniki:

- czy mogłyby zostać naruszone interesy jakichkolwiek stron, w tym stron trzecich, na które decyzja ta może wpływać, jeżeli klient lub organizacja zatrudniająca wyrazi zgodę na ujawnienie lub wykorzystanie informacji przez zawodowego księgowego;
- czy wszystkie związane z tematem informacje są znane i zostały potwierdzone w stopniu, w jakim jest to możliwe do wykonania. Czynniki wpływające na decyzję o ujawnieniu lub wykorzystaniu informacji obejmują:
  - niepotwierdzone fakty,
  - niekompletne informacje,
  - nieudokumentowane wnioski.
- proponowane sposoby przekazywania informacji;
- czy strony, którym mają zostać przekazane informacje lub którym ma zostać udzielony dostęp, są właściwymi odbiorcami;
- wszelkie obowiązujące przepisy prawa lub regulacje (w tym regulacje prawne w zakresie ochrony danych osobowych) w jurysdykcji, w której może nastąpić ujawnienie, oraz, jeśli jest inna, w jurysdykcji, z której pochodzą informacje poufne.

114.3 A3 Okoliczności, w których firma lub organizacja zatrudniająca ubiega się o upoważnienie do wykorzystania lub ujawnienia informacji poufnych, obejmują sytuacje, w których informacje te mają zostać wykorzystane do celów szkoleniowych, w rozwoju produktów lub technologii, w badaniach lub jako materiał źródłowy dla przemysłu lub innych danych lub analiz porównawczych. Upoważnienie takie może mieć charakter ogólny (na przykład w odniesieniu do wykorzystywania informacji do wewnętrznych celów szkoleniowych lub inicjatyw mających na celu poprawę jakości). Podczas uzyskiwania upoważnienia od osoby fizycznej lub podmiotu, który dostarczył takie informacje do wykorzystania w określonych okolicznościach, istotne kwestie, które należy przekazać (najlepiej na piśmie), mogą obejmować:



- charakter informacji, które mają być wykorzystane lub ujawnione;
- cel, w jakim informacje mają być wykorzystywane lub ujawnione (na przykład rozwój technologii, badania lub dane lub analizy porównawcze);
- osoba fizyczna lub podmiot, które podejmą czynności, w związku z którymi informacje mają zostać wykorzystane lub ujawnione.
- czy tożsamość osoby fizycznej lub podmiotu, które dostarczyły takie informacje, lub jakichkolwiek osób fizycznych lub podmiotów, do których odnoszą się takie informacje, będzie możliwa do zidentyfikowania na podstawie wyników wykonanych czynności, do których informacje mają być wykorzystane lub ujawnione.

**R114.4** Zawodowy księgowy przestrzega zasady zachowania poufności nawet po zakończeniu powiązania pomiędzy nim a klientem lub zatrudniającą go organizacją. W przypadku zmiany miejsca zatrudnienia lub pozyskania nowego klienta księgowy jest uprawniony do wykorzystania wcześniej zdobytego doświadczenia, jednak nie wykorzystuje ani nie ujawnia żadnych poufnych informacji nabytych lub otrzymanych podczas trwania powiązań zawodowych lub gospodarczych.

...

## **ROZDZIAŁ 120**

### **RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE**

...

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

...

##### **Postanowienia ogólne**

**R120.5** Postępując zgodnie z ramowymi założeniami koncepcyjnymi zawodowy księgowy ma obowiązek:

- (a) posiadać dociekliwy umysł;
- (b) stosować zawodowy osąd; oraz
- (c) wykorzystywać test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, opisany w paragrafie 120.5 A9.

##### *Posiadanie dociekliwego umysłu*

120.5 A1 Dociekliwy umysł jest warunkiem koniecznym do uzyskania zrozumienia znanych faktów i okoliczności, i jest niezbędny dla odpowiedniego zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Posiadanie dociekliwego umysłu oznacza:

- (a) analizowanie źródła, znaczenia i wystarczalności uzyskanych informacji, z uwzględnieniem charakteru, zakresu i efektów wykonywanych czynności zawodowych; oraz
- (b) bycie otwartym i wyczulonym na potrzebę dalszej analizy informacji lub wykonania innych czynności.

- 120.5 A2 Analizując źródło, znaczenie i wystarczalność uzyskanych informacji, zawodowy księgowy może rozważyć, między innymi, czy:
- pojawiły się nowe informacje bądź nastąpiły zmiany faktów lub okoliczności;
  - na informacje lub ich źródło mogły mieć wpływ uprzedzenia lub korzyści własne;
  - na podstawie faktów i okoliczności znanych księgowemu są powody do obaw, że może brakować potencjalnie znaczących informacji;
  - występuje niespójność pomiędzy znanymi faktami i okolicznościami a przewidywaniami księgowego;
  - informacje dają racjonalną podstawę do wyciągnięcia wniosków;
  - z uzyskanych informacji mogłyby zostać wyciągnięte inne racjonalne wnioski.
- 120.5 A3 Paragraf R120.5 wymaga od wszystkich zawodowych księgowych posiadania dociekliwego umysłu podczas identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Ten wymóg związany ze stosowaniem ramowych założeń koncepcyjnych dotyczy wszystkich księgowych, niezależnie od rodzaju wykonywanych przez nich czynności zawodowych. Zgodnie ze standardami badania, przeglądu i innymi standardami dotyczącymi wykonywania usług atestacyjnych, w tym tymi wydanymi przez IAASB, od księgowych wymaga się także zachowania zawodowego sceptycyzmu uwzględniającego krytyczną ocenę dowodów.

*Stosowanie zawodowego osądu*

- 120.5 A4 Zawodowy osąd polega na wykorzystaniu odpowiedniego szkolenia, zawodowej wiedzy, umiejętności i doświadczenia adekwatnie do faktów i okoliczności, zależnie od rodzaju i zakresu określonych czynności zawodowych oraz związanych z nimi interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań.
- 120.5 A5 Stosowanie zawodowego osądu jest wymagane w przypadku, gdy zawodowy księgowy stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu podjęcia świadomych decyzji o możliwych sposobach postępowania oraz określenia, czy decyzje te są odpowiednie w danych okolicznościach. W celu dokonania tych ustaleń zawodowy księgowy może między innymi, rozważyć, czy:
- specjalistyczna wiedza i doświadczenie księgowego są wystarczające do wyciągnięcia wniosku;
  - występuje potrzeba konsultacji z innymi osobami posiadającymi odpowiednią wiedzę specjalistyczną lub doświadczenie;
  - własne uprzedzenie lub stronniczość księgowego mogłyby wpływać na stosowanie przez księgowego zawodowego osądu;
- 120.5 A6 Okoliczności, w których zawodowi księgowi wykonują czynności zawodowe oraz związane z nimi czynniki różnią się znacznie pod względem zakresu i złożoności. Zawodowy osąd dokonywany przez księgowych może wymagać uwzględnienia złożoności wynikającej ze skumulowanego efektu interakcji i zmian elementów faktów i okoliczności, które są niepewne oraz zmiennych i założeń, które są wzajemnie powiązane lub współzależne.

120.5 A7 Zarządzanie złożonością obejmuje:

- Uświadomienie firmie lub organizacji zatrudniającej oraz, w stosownych przypadkach, odpowiednim interesariuszom nieodłącznej niepewności lub trudności wynikających z faktów i okoliczności. (Zob. par. R113.3)
- Zwracanie uwagi na wszelkie wydarzenia lub zmiany faktów i okoliczności oraz ocena, czy mogą one mieć wpływ na wszelkie osądy dokonane przez księgowego. (Zob. par. R120.5 do 120.5 A3 i R120.9 do 120.9 A2)

120.5 A8 Zarządzanie złożonością może również obejmować:

- Analizowanie i badanie, w stosownych przypadkach, wszelkich niepewnych elementów, zmiennych i założeń oraz sposobu ich powiązania lub współzależności.
- Korzystanie z technologii do analizowania odpowiednich danych jako wsparcia dla zawodowego księgowego przy dokonywaniu osądów.
- Konsultacje z innymi osobami, w tym ekspertami, w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu krytycyzmu i dodatkowych danych w ramach procesu oceny.

*Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia*

120.5 A9 Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej jest rozważeniem przez zawodowego księgowego, czy te same wnioski byłyby wyciągnięte przez inną stronę. Takie rozważenie jest dokonywane z perspektywy racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, która waży wszystkie znaczące fakty i okoliczności, o których księgowy wie lub można racjonalnie oczekiwać, że są mu znane w chwili wyciągania wniosków. Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia nie musi być księgowym, ale powinna posiadać stosowną wiedzę i doświadczenie w celu zrozumienia i oceny odpowiedniości wniosków księgowego w bezstronny sposób.

...

**Inne rozważania dotyczące zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych**

*Upředzenia*

120.12 A1 Świadome lub nieświadome upředzenia wpływają na stosowanie zawodowego osądu przy identyfikowaniu, ocenie i reakcji na zagrożenia dla zgodności z podstawowymi zasadami.

120.12 A2 Przykłady potencjalnych upředzeń, których należy być świadomym przy dokonywaniu zawodowego osądu, obejmują:

- Zakotwiczenie, czyli tendencja do opierania się na informacji początkowej (uważanej za „kotwicę”), na podstawie której kolejne informacje są nieodpowiednio oceniane.
- Skłonność do polegania na automatyzacji, czyli tendencję do faworyzowania wyników generowanych przez zautomatyzowane systemy, nawet jeśli rozumowanie człowieka lub sprzeczne informacje budzą wątpliwości, co do wiarygodności lub przydatności takich wyników.
- Skłonność do polegania na łatwo dostępnych informacjach, czyli tendencję do przywiązywania większej wagi do zdarzeń lub doświadczeń, które natychmiast przychodzą na myśl lub są łatwo dostępne, niż do tych, które nie są dostępne.

- Skłonność do potwierdzania, czyli tendencję do przywiązywania większej wagi do informacji, które potwierdzają istniejące przekonania, niż do informacji, które zaprzeczają tym przekonaniom lub podają je w wątpliwość.
- Myślenie grupowe, czyli tendencję grupy osób do zniechęcania do indywidualnej kreatywności i odpowiedzialności, a w rezultacie do podejmowania decyzji bez krytycznego rozumowania lub rozważania alternatyw.
- Nadmierną pewność siebie, czyli tendencję do przeceniania własnej zdolności do dokonywania trafnych ocen ryzyka lub innych osądów czy decyzji.
- Skłonność do polegania na przypadkach reprezentatywnych, czyli tendencję do opierania rozumienia na wzorcu doświadczeń, zdarzeń lub przekonaniach, który jest uznawany za reprezentatywny.
- Selektywną percepcję, czyli tendencję do tego, by oczekiwania danej osoby wpływały na sposób postrzegania przez nią konkretnej sprawy lub osoby.

120.12 A3 Działania, które mogą złagodzić efekt uprzedzeń, obejmują:

- Zasięgnięcie porady u ekspertów w celu uzyskania dodatkowej opinii.
- Konsultacje z innymi osobami w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu krytycyzmu jako części procesu oceny.
- Odbycie szkolenia w zakresie identyfikacji uprzedzeń w ramach rozwoju zawodowego.

#### *Kultura organizacyjna*

120.13 A1 Skuteczne stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych przez zawodowego księgowego ulega wzmocnieniu, gdy znaczenie wartości etycznych, które są zgodne z podstawowymi zasadami i innymi przepisami określonymi w Kodeksie, jest promowane poprzez wewnętrzną kulturę organizacji księgowego.

120.13 A2 Promowanie kultury etycznej w organizacji jest najbardziej skuteczne, gdy:

- (a) liderzy i osoby pełniące role kierownicze promują w organizacji znaczenie wartości etycznych oraz wymagają od siebie i innych odpowiedzialności za ich stosowanie w praktyce;
- (b) istnieją odpowiednie programy edukacyjne i szkoleniowe, procesy zarządzania oraz kryteria oceny i nagradzania, które promują kulturę etyczną;
- (c) istnieją skuteczne polityki i procedury zachęcające i chroniące tych, którzy zgłaszają faktyczne lub podejrzewane nielegalne lub nieetyczne zachowania, w tym osoby zgłaszające przypadki naruszenia (tzw. sygnaliści); oraz
- (d) organizacja przestrzega wartości etycznych w kontaktach z osobami trzecimi.

120.13 A3 Od zawodowych księgowych oczekuje się, że:

- (a) będą zachęcać i promować w swojej organizacji kulturę opartą na etyce, biorąc pod uwagę ich pozycję i staż pracy; oraz
- (b) będą wykazywać się etycznym zachowaniem w kontaktach z osobami i podmiotami, z którymi księgowi, firma lub organizacja zatrudniająca mają powiązania zawodowe lub gospodarcze.

...

## CZĘŚĆ 2 – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH

### ROZDZIAŁ 200

#### ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

**R200.5** Zawodowy księgowy przestrzega podstawowych zasad określonych w Rozdziale 110 oraz stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad.

200.5 A1 Zawodowy księgowy jest zobowiązany do wspierania prawnie uzasadnionych celów zatrudniającej go organizacji. Niniejszy Kodeks nie ma na celu utrudniać księgowym wywiązywania się z tej odpowiedzialności, ale wskazuje okoliczności, w których może dochodzić do naruszenia podstawowych zasad.

200.5 A2 Zawodowi księgowi mogą promować stanowisko zatrudniającej ich organizacji podczas wspierania prawnie uzasadnionych celów i zadań zatrudniającej ich organizacji pod warunkiem, że żadne ze złożonych oświadczeń nie są fałszywe ani nie wprowadzają w błąd. Działania takie zasadniczo nie wywołują zagrożenia promowania interesów.

200.5 A3 Im wyższe stanowisko zajmuje zawodowy księgowy, tym większa zdolność i możliwość dostępu do informacji oraz wpływania na polityki, decyzje oraz działania podejmowane przez osoby związane z zatrudniającą go organizacją. W zakresie możliwym do zrealizowania, uwzględniając ich stanowisko oraz staż pracy w organizacji, od księgowych oczekuje się promowania w organizacji kultury opartej na etycznym postępowaniu i wykazywania się etycznym postępowaniem w kontaktach z osobami, z którymi księgowy lub organizacja go zatrudniająca mają powiązania zawodowe lub gospodarcze, zgodnie z paragrafem 120.13.A3. Przykłady działań, jakie mogą zostać podjęte, obejmują wprowadzenie, wdrożenie i nadzór nad:

- programami nauczania i szkolenia z etyki;
- procesami zarządzania i oceną wyników a także kryteriami nagradzania promującymi etyczną kulturę;
- politykami dotyczącymi etyki oraz informowania o naruszeniach (ang. *whistle-blowing*);
- politykami i procedurami opracowanymi w celu zapobiegania naruszaniu przepisów prawa i regulacji.

##### Identyfikacja zagrożeń

200.6 A1 Szeroka gama faktów i okoliczności może powodować wystąpienie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad. Kategorie zagrożeń są opisane w paragrafie 120.6 A3. Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności w ramach każdej z tych kategorii, które

mogłyby stwarzać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania czynności zawodowych:

- (a) zagrożenia czerpania korzyści własnych
  - posiadanie przez zawodowego księgowego udziału finansowego w zatrudniającej go organizacji lub uzyskanie pożyczki albo poręczenia od tej organizacji;
  - uczestnictwo zawodowego księgowego w programie motywacyjnym oferowanym przez organizację zatrudniającą;
  - posiadanie przez zawodowego księgowego dostępu do i możliwości korzystania na własny użytek z aktywów organizacji;
  - oferowanie zawodowemu księgowemu prezentu lub specjalnego traktowania przez dostawcę zatrudniającej go organizacji;
- (b) zagrożenia autokontroli
  - określenie przez zawodowego księgowego właściwego podejścia księgowego do rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych po tym, jak przeprowadził on analizę wykonalności uzasadniającą decyzję o nabyciu;
- (c) zagrożenia promowania interesów
  - możliwość manipulowania przez zawodowego księgowego informacjami w prospekcie w celu uzyskania korzystnego finansowania;
- (d) zagrożenia nadmiernej zażyłości
  - przyjęcie przez zawodowego księgowego odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową zatrudniającej go organizacji w przypadku, gdy członek jego najbliższej lub bliskiej rodziny zatrudniony przez tę organizację podejmuje decyzje, które wpływają na jej sprawozdawczość finansową;
  - długotrwała współpraca zawodowego księgowego z osobami mającymi wpływ na decyzje gospodarcze zatrudniającej go organizacji;
- (e) zagrożenia zastraszenia
  - zagrożenie zwolnieniem lub przeniesieniem zawodowego księgowego albo członka jego najbliższej lub bliskiej rodziny wywołane różnicą zdań na temat:
    - zastosowania zasady rachunkowości,
    - sposobu, w jaki mają być zaprezentowane informacje finansowe;
  - osoba usiłująca wpływać na proces podejmowania decyzji przez zawodowego księgowego, na przykład, w odniesieniu do udzielania zamówień lub stosowania zasady rachunkowości.

#### *Identyfikacja zagrożeń związanych z wykorzystaniem technologii*

200.6 A2 Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności związanych z wykorzystaniem technologii, które mogłyby wywołać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania czynności zawodowych:

- zagrożenia czerpania korzyści własnych

- dostępne dane mogłyby być niewystarczające do efektywnego wykorzystania technologii,
- technologia mogłaby nie być odpowiednia do celu, w jakim ma być używana,
- księgowy mógłby nie posiadać wystarczających informacji i wiedzy specjalistycznej lub dostępu do eksperta posiadającego wystarczającą wiedzę, aby wykorzystać i wyjaśnić technologię oraz jej odpowiedniość do zamierzonego celu.

(Zob. par. 230,2).

- zagrożenia autokontroli
  - technologia została zaprojektowana lub opracowana z wykorzystaniem wiedzy, doświadczenia lub osądu księgowego lub organizacji zatrudniającej.

...

### Ocena zagrożeń

- 200.7 A1 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafach 120.6 A1 i 120.8 A2 mogą wpływać na ocenę, czy zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad jest na akceptowalnym poziomie.
- 200.7 A2 Na ocenę poziomu zagrożenia przez zawodowego księgowego ma również wpływ rodzaj i zakres czynności zawodowej.
- 200.7 A3 Na ocenę poziomu zagrożenia przez zawodowego księgowego może mieć wpływ środowisko pracy wewnątrz zatrudniającej go organizacji oraz środowisko jej działalności. Na przykład:
- kierownictwo, które podkreśla wagę etycznego postępowania i oczekiwanie, że pracownicy będą postępowali w sposób etyczny;
  - polityki i procedury uprawniające i zachęcające pracowników do informowania osób na wyższych szczeblach zarządzania o wszelkich niepokojących ich zagadnieniach etycznych bez obawy poniesienia kary;
  - polityki i procedury wdrażania i monitorowania jakości pracy pracowników;
  - systemy nadzoru korporacyjnego lub inne struktury nadzoru oraz silna kontrola wewnętrzna;
  - procedury rekrutacyjne podkreślające wagę zatrudniania wysokiej klasy kompetentnych pracowników;
  - bieżące informowanie wszystkich pracowników o politykach i procedurach, w tym o wszelkich zmianach, a także prowadzenie odpowiedniego szkolenia i kształcenia dotyczącego tych polityk i procedur;
  - etyka i kodeks postępowania.
- 200.7 A4 Na ocenę poziomu zagrożenia związanego z wykorzystaniem technologii przez zawodowego księgowego może mieć również wpływ środowisko pracy wewnątrz zatrudniającej go organizacji oraz środowisko jej działalności. Na przykład:
- poziom nadzoru korporacyjnego i kontroli wewnętrznej nad technologią;

- oceny jakości i funkcjonalności technologii przeprowadzane przez stronę trzecią;
- szkolenie, które jest przeprowadzane regularnie dla wszystkich zaangażowanych pracowników, tak aby uzyskali oni i utrzymywali kompetencje zawodowe w celu wystarczającego zrozumienia, wykorzystania i wyjaśnienia technologii oraz jej odpowiedniości do zamierzonego celu.

...

## **ROZDZIAŁ 220**

### **SPORZĄDZANIE I PREZENTACJA INFORMACJI**

...

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

...

##### **Wykorzystanie pracy innych osób**

**R220.7** Zawodowy księgowy, który zamierza korzystać z pracy innych osób, zarówno wewnątrz, jak na zewnątrz zatrudniającej go organizacji lub innych organizacji, stosuje zawodowy osąd w celu określenia, jakie właściwe działania ewentualnie podjąć, aby wypełnić obowiązki określone w paragrafie R220.4.

220.7 A1 Czynniki do rozważenia, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę innych osób, obejmują:

- reputację i specjalistyczną wiedzę oraz zasoby dostępne innej osobie lub organizacji;
- czy inna osoba podlega pod mające zastosowanie standardy zawodowe i etyczne.

Takie informacje mogłyby być uzyskane z wcześniejszej współpracy lub na podstawie konsultacji z inną osobą lub organizacją.

##### **Korzystanie z wyników zastosowania technologii**

**R220.8** Zawodowy księgowy, który zamierza wykorzystać wyniki zastosowania technologii, niezależnie od tego, czy technologia ta została opracowana wewnątrz firmy, czy dostarczona przez strony trzecie, stosuje zawodowy osąd w celu określenia, jakie kroki ewentualnie podjąć, aby wypełnić obowiązki określone w paragrafie R220.4.

220.8 A1 Czynniki do rozważenia, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać wyniki zastosowania technologii, obejmują:

- charakter czynności, jakie mają zostać wykonane z wykorzystaniem technologii;
- spodziewane wykorzystanie lub zakres polegania na wynikach zastosowania technologii;
- czy księgowy potrafi sam lub ma dostęp do eksperta, który potrafi zrozumieć, wykorzystać i wyjaśnić technologię oraz jej odpowiedność do zamierzonego celu;
- czy zastosowana technologia została odpowiednio przetestowana i oceniona pod kątem zamierzonego celu;



- wcześniejsze doświadczenie z daną technologią oraz to, czy jej wykorzystanie do określonych celów jest powszechnie akceptowane;
- nadzór organizacji zatrudniającej nad projektem, opracowaniem, wdrożeniem, obsługą, utrzymaniem, monitorowaniem, aktualizacją lub modernizacją technologii;
- kontrole dotyczące wykorzystania technologii, w tym procedury autoryzacji dostępu użytkownika do technologii i nadzorowania takiego wykorzystania;
- odpowiedniość danych wprowadzanych do technologii, w tym danych i wszelkich powiązanych decyzji oraz decyzji podejmowanych przez pojedyncze osoby w trakcie korzystania z technologii.

...

#### **Inne rozważania**

- 220.11 A1 Gdy zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad odnoszące się do sporządzania i prezentacji informacji wynikają z faktu posiadania udziałów finansowych, w tym wynagrodzeń i świadczeń motywacyjnych powiązanych ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 240.
- 220.11 A2 Gdy informacje wprowadzające w błąd mogą wiązać się z naruszeniem przepisów prawa i regulacji, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 260.
- 220.11 A3 Gdy zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad odnoszące się do sporządzania i prezentacji informacji wynikają z nacisku, zastosowanie mają wymogi i wskazówki dotyczące ich zastosowania określone w Rozdziale 270.
- 220.11 A4 Gdy zawodowy księgowy rozważa wykorzystanie pracy innych osób lub wyników zastosowania technologii, powinien ustalić, czy ma możliwość uzyskania w ramach organizacji zatrudniającej informacji niezbędnych do ustalenia, czy takie wykorzystanie jest właściwe.

...

## **ROZDZIAŁ 260**

### **REAGOWANIE NA NARUSZENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI**

...

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

...

#### **Obowiązki zawodowego księgowego wyższego szczebla zatrudnionego w przedsiębiorstwie**

...

*Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania*

...

Ustalenie, czy ujawnić sprawę właściwemu organowi

- R260.21 Jeżeli zawodowy księgowy wyższego szczebla ustali, że ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi jest w danych okolicznościach właściwym działaniem, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.3 niniejszego Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń.

*Nieuchronne naruszenie*

- R260.22 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy wyższego szczebla może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym działaniu, co do którego mógłby mieć uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które wyrządzi znaczące szkody inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Po początkowym rozważeniu, czy właściwe byłoby omówienie sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w zatrudniającej go organizacji, księgowy dokonuje zawodowego osądu i decyduje, czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi w celu zapobieżenia grożącemu naruszeniu lub złagodzenia jego skutków. W przypadku dokonania ujawnienia, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.3 niniejszego Kodeksu.

...

**Obowiązki zawodowych księgowych innych niż zawodowi księgowi wyższego szczebla**

- R260.26 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może ustalić, że ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi jest odpowiednim sposobem postępowania. Jeżeli księgowy podejmie taką decyzję zgodnie z paragrafami 260.20 A2 i A3, ujawnienie to jest dopuszczalne zgodnie z paragrafem R114.3 niniejszego Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń.

...

## CZĘŚĆ 3 – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD

### ROZDZIAŁ 300

#### ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

- R300.4** Zawodowy księgowy przestrzega podstawowych zasad określonych w Rozdziale 110 oraz stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad.
- R300.5** Rozstrzygając kwestie etyczne zawodowy księgowy bierze pod uwagę kontekst, w jakim dana kwestia powstała lub może powstać. Jeżeli osoba będąca zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód wykonuje czynności zawodowe na podstawie powiązań z firmą jako wykonawca, pracownik lub właściciel, osoba ta przestrzega postanowień Części 2, które mają zastosowanie w takich okolicznościach.
- 300.5 A1 Przykłady sytuacji, w których postanowienia Części 2 mają zastosowanie do zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, obejmują:
- przypadki konfliktu interesu, gdy zawodowy księgowy jest odpowiedzialny za wybór dostawcy dla firmy, gdzie członek najbliższej rodziny księgowego może odnieść korzyść finansową z takiej umowy. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 210;
  - sporządzanie lub prezentację informacji finansowych dla klienta lub firmy księgowego. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 220;
  - propozycje przyjęcia zachęty, na przykład w postaci regularnego proponowania przez dostawcę firmy bezpłatnych biletów na wydarzenia sportowe. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 250;
  - przypadki nacisku ze strony partnera odpowiedzialnego za zlecenie na nieprawidłowe wykazywanie godzin płatnych za zlecenie na rzecz klienta. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 270;
- 300.5 A2 Im wyższe stanowisko zajmuje zawodowy księgowy, tym większa zdolność i możliwość dostępu do informacji oraz wpływania na polityki, decyzje oraz działania podejmowane przez inne osoby związane z firmą. W zakresie możliwym do zrealizowania, uwzględniając ich stanowisko oraz staż pracy w firmie, od księgowych oczekuje się promowania w firmie kultury opartej na etycznym postępowaniu i wykazywania się etycznym postępowaniem w kontaktach z osobami, z którymi księgowy lub firma mają powiązania zawodowe lub gospodarcze, zgodnie z paragrafem 120.13.A3. Przykłady działań, jakie mogą zostać podjęte, obejmują wprowadzenie, wdrożenie i nadzór nad:

- programami nauczania i szkolenia z etyki;
- procesami firmy i oceną wyników a także kryteriami nagradzania promującymi etyczną kulturę;
- politykami dotyczącymi etyki oraz informowania o naruszeniach (ang. *whistle-blowing*);
- politykami i procedurami opracowanymi w celu zapobiegania naruszaniu przepisów prawa i regulacji.

### Identyfikacja zagrożeń

300.6 A1 Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogą powstawać w wyniku szerokiej gamy faktów i okoliczności. Kategorie zagrożeń są opisane w paragrafie 120.6 A3. Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności w ramach każdej z tych kategorii, które mogą stwarzać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania usług profesjonalnych:

(a) zagrożenia czerpania korzyści własnych

- posiadanie przez zawodowego księgowego bezpośredniego udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta;
- oferowanie przez zawodowego księgowego niskiego honorarium w celu uzyskania nowego zlecenia a to honorarium jest tak niskie, że mogłoby to utrudnić wykonanie w tej cenie usługi profesjonalnej zgodnie z obowiązującymi technicznymi i zawodowymi standardami;
- posiadanie przez zawodowego księgowego bliskich powiązań biznesowych z klientem;
- posiadanie przez zawodowego księgowego dostępu do poufnych informacji, które mogłyby być wykorzystane dla osobistych korzyści;
- wykrycie przez zawodowego księgowego znaczącego błędu podczas oceny rezultatów poprzednio świadczonej usługi profesjonalnej przez reprezentanta firmy księgowego;

(b) zagrożenia autokontroli

- wydanie przez zawodowego księgowego raportu atestacyjnego na temat skuteczności funkcjonowania wdrożonych przez niego systemów finansowych;
- przygotowanie przez zawodowego księgowego źródłowych danych wykorzystanych do sporządzania zapisów, które stanowią zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego;

(c) zagrożenia promowania interesów

- promowanie interesów lub akcji klienta przez zawodowego księgowego;
- występowanie zawodowego księgowego w charakterze pełnomocnika reprezentującego interesy klienta w sprawach sądowych lub sporach ze stronami trzecimi;
- lobbowanie przez zawodowego księgowego na rzecz rozwiązań legislacyjnych korzystnych dla klienta;

- (d) zagrożenia nadmiernej zażyłości
- członek bliskiej lub najbliższej rodziny zawodowego księgowego pełni funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta;
  - członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta albo pracownik klienta na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, był uprzednio partnerem odpowiedzialnym za zlecenie;
  - długotrwała współpraca członka zespołu wykonującego badanie z klientem badania;
- (e) zagrożenia zastraszenia
- groźenie zawodowemu księgowemu odsunięciem od zlecenia dla klienta lub zwolnieniem z firmy ze względu na różnicę zdań dotyczącą sprawy zawodowej;
  - odczuwany przez zawodowego księgowego nacisk, aby zaakceptował ocenę klienta ze względu na posiadaną przez tego klienta większą wiedzę specjalistyczną na temat rozpatrywanego zagadnienia;
  - poinformowanie zawodowego księgowego o tym, że jego planowany awans jest uzależniony od zaakceptowania przez niego niewłaściwego podejścia księgowego;
  - przyjęcie przez zawodowego księgowego znaczącego prezentu od klienta i groźenie, że przyjęcie tego prezentu zostanie ujawnione publicznie.

#### *Identyfikacja zagrożeń związanych z wykorzystaniem technologii*

300.6 A2 Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności związanych z wykorzystaniem technologii, które mogłyby wywołać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania czynności zawodowych:

- zagrożenia czerpania korzyści własnych
    - dostępne dane mogą być niewystarczające do efektywnego wykorzystania technologii,
    - technologia może nie być odpowiednia do celu, w jakim ma być używana,
    - księgowy może nie posiadać wystarczających informacji i wiedzy specjalistycznej lub dostępu do eksperta posiadającego wystarczającą wiedzę, aby wykorzystać i wyjaśnić technologię oraz jej odpowiedniość do zamierzonego celu.
- (Zob. par. 230,2).
- zagrożenia autokontroli
    - technologia została zaprojektowana lub opracowana z wykorzystaniem wiedzy, doświadczenia lub osądu księgowego lub firmy.

...

## Ocena zagrożeń

300.7 A1 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafach 120.6 A1 i 120.8 A2 mogłyby wpływać na ocenę tego, czy zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad jest na akceptowalnym poziomie. Takie warunki, polityki i procedury mogłyby odnosić się do:

- (a) klienta i środowiska, w jakim prowadzi on działalność; oraz
- (b) firmy i środowiska, w jakim prowadzi ona działalność.

300.7 A2 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonaną przez zawodowego księgowego wpływ ma również rodzaj i zakres usługi profesjonalnej.

### *Klient i środowisko jego działalności*

300.7 A3 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonaną przez zawodowego księgowego może mieć wpływ fakt, czy klient jest:

- (a) klientem badania oraz czy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego;
- (b) klientem usługi atestacyjnej niebędącym klientem badania; lub
- (c) klientem usług nieatestacyjnych.

Na przykład, świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, może być postrzegane jako skutkujące podwyższonym poziomem zagrożenia dla przestrzegania zasady obiektywizmu w odniesieniu do badania.

300.7 A4 Struktura ładu korporacyjnego, w tym sposób sprawowana przywództwa w przedsiębiorstwie klienta, mogą promować przestrzeganie podstawowych zasad. Wobec tego na ocenę poziomu zagrożenia dokonaną przez zawodowego księgowego może mieć również wpływ środowisko, w jakim klient prowadzi działalność. Na przykład:

- klient wymaga od odpowiednich osób spoza kierownictwa zatwierdzenia lub akceptacji wyboru firmy mającej wykonać zlecenie;
- klient ma kompetentny personel posiadający doświadczenie i staż pracy niezbędne do podejmowania decyzji zarządczych;
- klient wdrożył procedury wewnętrzne zapewniające obiektywne wybory w przetargach na wykonanie zleceń nieatestacyjnych;
- klient posiada strukturę ładu korporacyjnego, która zapewnia odpowiedni nadzór i przepływ informacji dotyczących usług firmy.

### *Firma i środowisko jej działalności*

300.7 A5 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonywaną przez zawodowego księgowego wpływ może mieć środowisko pracy wewnątrz firmy zatrudniającej księgowego oraz środowisko, w jakim ta firma prowadzi działalność. Na przykład:

- kierownictwo firmy zachęca do przestrzegania podstawowych zasad i buduje oczekiwanie, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne będą działać w interesie publicznym;
- polityki i procedury ustalania i monitorowania przestrzegania podstawowych zasad przez cały personel;

- wynagrodzenie, nagrody za wyniki oraz polityki i procedury dyscyplinarne, które zachęcają do przestrzegania podstawowych zasad;
- zarządzanie uzależnieniem od przychodów uzyskiwanych od jednego klienta;
- posiadanie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie upoważnienia w ramach firmy do podejmowania decyzji dotyczących przestrzegania podstawowych zasad, w tym wszelkich decyzji o akceptacji zleceń lub świadczeniu usług dla klienta;
- wymogi dotyczące wykształcenia, szkolenia i doświadczenia;
- procesy ułatwiające reagowanie na wewnętrzne i zewnętrzne wątpliwości lub skargi.

300.7 A6 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonywaną przez zawodowego księgowego mogłoby mieć wpływ środowisko pracy wewnątrz firmy księgowego oraz środowisko jej działalności. Na przykład:

- poziom nadzoru korporacyjnego i kontroli wewnętrznej nad technologią;
- oceny jakości i funkcjonalności technologii przeprowadzane przez stronę trzecią;
- szkolenie, które jest przeprowadzane regularnie dla wszystkich zaangażowanych pracowników, tak aby uzyskali oni i utrzymywali kompetencje zawodowe w celu wystarczającego zrozumienia, wykorzystania i wyjaśnienia technologii oraz jej odpowiedniości do zamierzonego celu.

*Rozważenie nowych informacji lub zmian faktów i okoliczności*

300.7 A7 Nowe informacje lub zmiany faktów i okoliczności mogą:

- (a) wpływać na poziom zagrożenia; lub
- (b) wpływać na wnioski zawodowego księgowego, czy zastosowane zabezpieczenia będą nadal odpowiednie w celu reakcji na zidentyfikowane zagrożenia.

W takich sytuacjach działania, które były już wdrożone jako zabezpieczenia, mogą nie być nadal skuteczną reakcją na zagrożenia. Odpowiednie stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga od zawodowego księgowego ponownej oceny i reakcji na zagrożenia. (Zob. par. R120.9 i R120.10).

300.7 A8 Przykłady nowych informacji lub zmian faktów i okoliczności, które mogą mieć wpływ na poziom zagrożenia, obejmują sytuacje, kiedy:

- zakres usługi profesjonalnej zostaje rozszerzony;
- klient staje się jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych lub nabywa inną jednostkę organizacyjną;
- firma łączy się z inną firmą;
- zawodowy księgowy jest zaangażowany wspólnie przez dwóch klientów i powstaje spór pomiędzy tymi klientami;
- następuje zmiana w powiązaniach osobistych zawodowego księgowego lub powiązaniach dotyczących członków jego najbliższej rodziny.

...

## ROZDZIAŁ 320

### ZLECENIA ZAWODOWE

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

##### Wykorzystanie pracy eksperta

**R320.10** Gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę eksperta podczas wykonywania czynności zawodowej, ustala, czy to wykorzystanie jest właściwe dla zamierzonego celu.

320.10 A1 Czynniki do rozważenia, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę eksperta, obejmują:

- reputację i specjalistyczną wiedzę oraz zasoby dostępne ekspertowi;
- czy ekspert podlega pod mające zastosowanie standardy zawodowe i etyczne.

Takie informacje mogą być uzyskane z wcześniejszej współpracy z ekspertem lub na podstawie konsultacji z innymi osobami na jego temat.

##### Korzystanie z wyników zastosowania technologii

**R320.11** W przypadku, gdy zawodowy księgowy zamierza korzystać z wyników zastosowania technologii podczas wykonywania czynności zawodowych, księgowy powinien ustalić, czy takie wykorzystanie jest odpowiednie do zamierzonego celu.

320.11 A1 Czynniki do rozważenia, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać wyniki zastosowania technologii, obejmują:

- charakter czynności, jakie mają zostać wykonane z wykorzystaniem technologii;
- spodziewane wykorzystanie lub zakres polegania na wynikach zastosowania technologii;
- czy księgowy potrafi sam lub ma dostęp do eksperta, który potrafi zrozumieć, wykorzystać i wyjaśnić technologię oraz jej odpowiedniość do zamierzonego celu;
- czy zastosowana technologia została odpowiednio przetestowana i oceniona pod kątem zamierzonego celu;
- wcześniejsze doświadczenie z daną technologią oraz to, czy jej wykorzystanie do określonych celów jest powszechnie akceptowane;
- nadzór firmy nad projektem, opracowaniem, wdrożeniem, obsługą, utrzymaniem, monitorowaniem, aktualizacją lub unowocześnianiem technologii;
- kontrole dotyczące wykorzystania technologii, w tym procedury autoryzacji dostępu użytkownika do technologii i nadzorowania takiego wykorzystania;
- odpowiedniość danych wprowadzanych do technologii, w tym danych i wszelkich powiązanych decyzji oraz decyzji podejmowanych przez pojedyncze osoby w trakcie korzystania z technologii.



**Inne rozważania**

320.12 A1 Gdy zawodowy księgowy rozważa wykorzystanie pracy ekspertów lub wyników zastosowania technologii, należy rozważyć, czy księgowy ma możliwość uzyskania wewnątrz firmy informacji niezbędnych do ustalenia, czy takie wykorzystanie jest właściwe.

...

WERSJA ROBOCZA

## ROZDZIAŁ 360

### REAGOWANIE NA NARUSZENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

##### Badania sprawozdań finansowych

...

*Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania*

...

Ustalenie, czy ujawnić sprawę właściwemu organowi

R360.26 Jeżeli zawodowy księgowy ustali, że ujawnienie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi jest w danych okolicznościach odpowiednim sposobem działania, ujawnienie jest dozwolone zgodnie z paragrafem R114.3 Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń. Księgowy rozważa również, czy właściwe jest poinformowanie klienta o swoim zamiarze przed ujawnieniem danej sprawy.

*Nieuchronne naruszenie*

R360.27 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym postępowaniu, co do którego ma uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które wyrządziłoby znaczące szkody inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Po początkowym rozważeniu, czy właściwe byłoby omówienie sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, księgowy dokonuje zawodowego osądu i decyduje, czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi w celu zapobieżenia grożącemu naruszeniu lub złagodzenia jego skutków. W przypadku dokonania ujawnienia, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.3 niniejszego Kodeksu.

...

##### Profesjonalne usługi inne niż badania sprawozdań finansowych

*Rozważenie, czy potrzebne są dalsze działania*

R360.37 Jeżeli zawodowy księgowy ustali, że ujawnienie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi jest w danych okolicznościach odpowiednim sposobem działania, ujawnienie jest dozwolone zgodnie z paragrafem R114.3 Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń. Księgowy rozważa również, czy właściwe jest poinformowanie klienta o swoim zamiarze przed ujawnieniem danej sprawy.

*Nieuchronne naruszenie*

R360.38 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym działaniu, co do którego ma uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie

doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które wyrządziłyby znaczące szkody inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Po początkowym rozważeniu, czy właściwe byłoby omówienie sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, księgowy dokonuje zawodowego osądu i decyduje, czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi w celu zapobieżenia grożącemu naruszeniu lub złagodzenia jego skutków. W przypadku dokonania ujawnienia, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.3 niniejszego Kodeksu.

...

WERSJA ROBOCZA

## MIĘDZYNARODOWE STANDARDY NIEZALEŻNOŚCI

### (CZĘŚCI 4A I 4B)

### CZĘŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU

#### ROZDZIAŁ 400

#### ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH DO NIEZALEŻNOŚCI DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

#### Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych

**R400.15** Firma lub firma należąca do sieci nie przyjmuje obowiązków zarządczych dla klienta badania.

400.15 A1 Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie, kierowanie i zarządzanie jednostką, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania, alokowania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych.

400.15 A2 Jeżeli firma lub firma należąca do sieci przyjmuje obowiązki zarządcze dla klienta badania, stwarza to zagrożenia autokontroli, czerpania korzyści własnych i nadmiernej zażyłości. Przyjęcie obowiązków zarządczych mogłoby również stworzyć zagrożenie promowania interesów, ponieważ firma lub firma należąca do sieci zaczyna w zbyt dużym stopniu podzielać poglądy kierownictwa jednostki lub jej interesy stają się za bardzo zbieżne z interesami kierownictwa jednostki.

400.15 A3 Określenie, czy dana czynność stanowi obowiązek zarządczy, zależy od okoliczności i wymaga zastosowania zawodowego osądu. Przykłady czynności, które byłyby uważane za obowiązki zarządcze, obejmują:

- ustalanie polityk i strategicznych kierunków;
- zatrudnianie i zwalnianie pracowników;
- kierowanie i ponoszenie odpowiedzialności za działania pracowników w odniesieniu do ich pracy dla jednostki;
- autoryzowanie transakcji;
- kontrolowanie lub zarządzanie rachunkami bankowymi lub inwestycjami;
- decydowanie, które rekomendacje firmy lub firmy należącej do sieci, lub innych stron trzecich wdrożyć;
- raportowanie osobom sprawującym nadzór w imieniu kierownictwa jednostki;
- przyjmowanie odpowiedzialności za:
  - sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;

- zaprojektowanie, wdrożenie, monitorowanie lub utrzymywanie kontroli wewnętrznej.

400.15 A4 Z zastrzeżeniem zgodności z paragrafem R400.14, udzielanie porad i wydawanie zaleceń w celu wsparcia kierownictwa klienta badania w wypełnianiu jego obowiązków nie stanowi przyjęcia odpowiedzialności zarządczej. Udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientowi badania może natomiast stwarzać zagrożenie autokontroli, co jest omówione w Rozdziale 600.

**R400.16** Wykonując czynności zawodowe dla klienta badania firma ma obowiązek uzyskać pewność, że kierownictwo klienta dokonuje wszystkich osądów i podejmuje decyzje, które są właściwe dla jego obowiązków. Obejmuje to upewnienie się, że kierownictwo klienta:

(a) wyznacza osobę posiadającą odpowiednie umiejętności, wiedzę i doświadczenie, która będzie cały czas odpowiedzialna za decyzje klienta i nadzór nad wykonywanymi czynnościami. Powyższe zakłada, że osoba ta, najlepiej z kierownictwa wyższego szczebla, rozumie:

- (i) cele, rodzaj i rezultaty tych czynności, oraz
- (ii) obowiązki zarówno klienta, jak i firmy lub firmy należącej do sieci.

Nie wymaga się jednakże, aby osoba ta posiadała specjalistyczną wiedzę do wykonania lub ponownego wykonania tych czynności;

- (b) sprawuje nadzór nad tymi czynnościami i ocenia zgodność rezultatów wykonanych czynności na rzecz klienta;
- (c) przyjmuje odpowiedzialność za ewentualne działania, które zostaną podjęte w rezultacie tych czynności.

400.16 A1 Jeżeli technologia jest wykorzystywana podczas wykonywania czynności zawodowych na rzecz klienta badania, wymogi określone w paragrafach R400.15 i R400.16 mają zastosowanie niezależnie od charakteru i zakresu takiego wykorzystania technologii.

...

## ROZDZIAŁ 520

### POWIĄZANIA GOSPODARCZE

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

520.3 A1 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” udziału finansowego oraz „znaczenia” powiązania gospodarczego. Podczas ustalania, czy taki udział finansowy jest istotny dla danej osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.

520.3 A2 Przykłady bliskiego powiązania gospodarczego wynikającego z powiązania handlowego lub wspólnego udziału finansowego obejmują:

- posiadanie udziału finansowego we wspólnym przedsięwzięciu albo z klientem, lub z właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa

wyższego szczebla lub inną osobą wykonującą czynności wyższego szczebla menadżerskiego dla tego klienta;

- ustalenia dotyczące połączenia jednej lub kilku usług lub produktów firmy lub firmy należącej do sieci z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta, a następnie wprowadzenia takiego pakietu na rynek w imieniu obydwu stron;
- ustalenia, na mocy których firma lub firma należąca do sieci zajmuje się sprzedażą, odsprzedażą, dystrybucją lub zbytem produktów lub usług klienta, czy też klient zajmuje się sprzedażą, odsprzedażą, dystrybucją lub zbytem produktów lub usług firmy lub firmy należącej do sieci.
- ustalenia, na mocy których firma lub firma należąca do sieci opracowuje wspólnie z klientem produkty lub rozwiązania, które jedna lub obie strony sprzedają lub na które udzielają licencji stronom trzecim.

520.3 A3 Przykładem sytuacji, która może tworzyć bliskie powiązanie gospodarcze, w zależności od faktów i okoliczności, jest umowa, na mocy której firma lub firma należąca do sieci sprzedaje klientowi lub kupuje od niego licencje na produkty lub rozwiązania.

...

#### **Zakup produktów lub usług**

520.6 A1 Zakup produktów lub usług, w tym licencji na technologie, od klienta badania przez firmę, firmę należąca do sieci, członka zespołu wykonującego badanie lub jakiegokolwiek osoby z jego najbliższej rodziny zazwyczaj nie stwarza zagrożenia dla niezależności, jeżeli transakcja jest dokonywana w normalnym toku działalności gospodarczej oraz na warunkach rynkowych. Takie transakcje mogą mieć jednak taki charakter i wielkość, że wywołują zagrożenie czerpania korzyści własnych.

520.6 A2 Przykłady działań, które mogą wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- wyeliminowanie lub ograniczenie rozmiarów transakcji;
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.

#### **Dostarczanie, sprzedaż, odsprzedaż lub udzielanie licencji na technologie**

520.7 A1 W przypadku gdy firma lub firma należąca do sieci dostarcza, sprzedaje, odsprzedaże lub udziela licencji na technologie:

- (a) klientowi badania; lub
- (b) podmiotowi, który świadczy usługi z wykorzystaniem takiej technologii na rzecz klientów badania firmy lub firmy należącej do sieci,

w zależności od faktów i okoliczności, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w Rozdziale 600.

...

## **ROZDZIAŁ 600**

### **ŚWIADCZENIE USŁUG NIEATESTACYJNYCH DLA KLIENTA BADANIA**

## Wprowadzenie

- 600.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych, określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 600.2 Firmy i firmy należące do sieci mogą świadczyć dla swoich klientów badania szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie ze swoimi umiejętnościami i specjalistyczną wiedzą. Świadczenie usług nieatestacyjnych klientom badania może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad i dla niezależności.
- 600.3 Niniejszy rozdział określa wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności podczas świadczenia usług nieatestacyjnych klientom badania. Następne podrozdziały określają szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, gdy firma lub firma należąca do sieci świadczy pewne rodzaje usług nieatestacyjnych dla klientów badania i wskazują rodzaje zagrożeń, które mogą na skutek tego powstać.
- 600.4 Niektóre z podrozdziałów zawierają wymogi, które wyraźnie zakazują firmie lub firmie należącej do sieci świadczenia niektórych usług dla klienta badania, ponieważ powstałe zagrożenia nie mogą być usunięte i nie można zastosować zabezpieczeń, aby ograniczyć zagrożenia do akceptowalnego poziomu.
- 600.5 Nowe praktyki gospodarcze, rozwój rynków finansowych i zmiany technologiczne, to niektóre ze zmian, które uniemożliwiają sporządzenie listy wszystkich usług nieatestacyjnych, jakie firmy lub firmy należące do sieci mogą świadczyć dla klienta badania. Ramowe założenia koncepcyjne i przepisy ogólne zawarte w niniejszym rozdziale mają zastosowanie, gdy firma proponuje klientowi świadczenie usług nieatestacyjnych, dla których nie istnieją szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK.
- 600.6 Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w niniejszym rozdziale mają zastosowanie w przypadku, gdy firma lub firma należąca do sieci:
- (a) wykorzystuje technologię do świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania; lub
  - (b) dostarcza, sprzedaje, odsprzedaje lub udziela licencji na technologię, co skutkuje świadczeniem usług nieatestacyjnych przez firmę lub firmę należącą do sieci:
    - (i) klientowi badania; lub
    - (ii) podmiotowi, który świadczy usługi z wykorzystaniem takiej technologii na rzecz klientów badania firmy lub firmy należącej do sieci.

...

## Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

### Postanowienia ogólne

...

#### *Identyfikacja i ocena zagrożeń*

Wszyscy klienci badania

- 600.9 A1 Opis kategorii zagrożeń, jakie mogą powstać w związku ze świadczeniem przez firmę lub firmę należącą do sieci usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania, znajduje się w paragrafie 120.6 A3.
- 600.9 A2 Czynniki, które są istotne przy identyfikacji różnych zagrożeń, jakie mogą powstać w wyniku świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania oraz oceny poziomu tych zagrożeń, obejmują:
- rodzaj, zakres, zamierzone zastosowanie i cel usługi;
  - sposób, w jaki usługa będzie świadczona, na przykład personel, który będzie zaangażowany w świadczenie usługi i jego lokalizacja;
  - zależność klienta od usługi, w tym częstotliwość, z jaką usługa będzie świadczona;
  - środowisko prawne i regulacyjne, w którym usługa jest świadczona;
  - czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego;
  - poziom specjalistycznej wiedzy kierownictwa i pracowników klienta w odniesieniu do rodzaju świadczonej usługi;
  - zakres, w jakim klient określa znaczące sprawy wymagające osądu; (Zob. par. R400.15 do R400.16);
  - czy rezultat usługi będzie miał wpływ na zapisy księgowe lub na sprawy odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym, o którym firma wyrazi swoją opinię, a jeżeli tak:
    - zakres, w jakim rezultat usługi będzie miał istotny wpływ na sprawozdanie finansowe,
    - stopień subiektywizmu związanego z ustaleniem właściwych kwot lub podejściem do tych spraw odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym;
  - rodzaj i zakres wpływu usługi, jeżeli jakkolwiek występuje, na systemy generujące informacje, które stanowią znaczącą część:
    - zapisów księgowych lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię,
    - kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową klienta;
  - poziom zaufania, jakie będzie pokładane w rezultacie danej usługi w ramach badania;
  - wynagrodzenie za świadczenie danej usługi nieatestacyjnej.
- 600.9 A3 Podrozdziały od 601 do 610 zawierają przykłady dodatkowych, istotnych czynników przy identyfikacji zagrożeń dla niezależności, stwarzanych przez świadczenie określonych usług nieatestacyjnych oraz ocenie poziomu tych zagrożeń.

...

#### Zagrożenia autokontroli

- 600.13 A1 Gdy firma lub firma należącą do sieci świadczy usługę nieatestacyjną na rzecz klienta badania, może istnieć ryzyko, że firma będzie przeprowadzała badanie swojej własnej pracy lub pracy firmy należącej do sieci, co spowoduje powstanie zagrożenia autokontroli. Zagrożenie autokontroli to zagrożenie, że firma lub firma należącą do sieci niewłaściwie oceni wyniki



wcześniej dokonanego osądu, w trakcie wykonywania usługi nieatestacyjnej, lub czynności wykonanej przez osobę w firmie lub firmie należącej do sieci, na których zespół wykonujący badanie będzie polegał przy formułowaniu osądu w ramach przeprowadzania badania;

- R600.14** Przed wykonaniem usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta, firma lub firma należąca do sieci ustala, czy wykonanie tej usługi może stworzyć zagrożenie autokontroli, dokonując oceny, czy istnieje ryzyko, że:
- (a) wyniki usługi będą stanowiły część lub wpływać na zapisy księgowe, kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe, na temat którego firma wyrazi opinię; oraz
  - (b) 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 należąca do sieci w trakcie świadczenia tej usługi.

Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego

- 600.15 A1 Kiedy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, interesariusze mają większe oczekiwania co do niezależności firmy. Te podwyższone oczekiwania są istotne dla testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, stosowanego do oceny zagrożenia autokontroli, powstałego w wyniku świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego.
- 600.15 A2 W przypadku, gdy świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego stwarza zagrożenie autokontroli, nie ma możliwości eliminacji tego zagrożenia i nie da się zastosować zabezpieczeń w celu ograniczenia tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

Zagrożenia autokontroli

- R600.16** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie takiej usługi może stworzyć zagrożenie autokontroli w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego, o którym firma będzie wyrażać opinię. (Zob. par. 600.13 A1 i R600.14).

...

## **PODROZDZIAŁ 601 – USŁUGI Z ZAKRESU RACHUNKOWOŚCI I USŁUGI KSIĘGOWE**

### **Wprowadzenie**

- 601.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych dla klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspomagających dotyczących zastosowania RZK zawartych w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, opisane w paragrafach od 600.1 do R600.27.

...

## Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R601.5** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych obejmujących sporządzenie sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię, lub sporządzenia informacji finansowych stanowiących podstawę tego sprawozdania finansowego, chyba że:

- (a) usługi mają rutynowy lub mechaniczny charakter; oraz
- (b) firma reaguje na wszelkie zagrożenia, które nie są na akceptowalnym poziomie.

601.5 A1 Usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe o charakterze rutynowym lub mechanicznym:

- (a) obejmują informacje, dane lub materiały, w odniesieniu do których klient dokonał wszelkich osądów lub podjął wszelkie decyzje, jakie mogą być konieczne; oraz
- (b) wymagają niewielkiego lub nie wymagają zawodowego osądu.

601.5 A2 Usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe mogą być wykonywane ręcznie lub w sposób zautomatyzowany: Przy ustalaniu, czy zautomatyzowana usługa jest rutynowa lub mechaniczna, należy wziąć pod uwagę takie czynniki, jak czynności wykonywane przy użyciu technologii i jej wyniki, a także to, czy zastosowana technologia dostarcza zautomatyzowaną usługę, która opiera się na specjalistycznej wiedzy lub osądzie firmy lub firmy należącej do sieci, lub też wymaga takiej wiedzy lub osądu.

601.5 A3 Przykładami usług, wykonywanych ręcznie lub w sposób zautomatyzowany, które mogą być uważane za rutynowe lub mechaniczne, są:

- sporządzanie kalkulacji lub raportów płacowych na podstawie danych sporządzonych przez klienta do zatwierdzenia i wypłaty przez klienta;
- księgowanie powtarzających się transakcji, których kwoty są łatwe do ustalenia z dokumentów lub danych źródłowych, takich jak rachunki za usługi komunalne, gdzie klient ustalił lub zatwierdził odpowiednią dekretację księgową;
- obliczanie amortyzacji środków trwałych, jeżeli klient ustala politykę rachunkowości i szacuje okres użytkowania i wartości rezydualne;
- wprowadzenie transakcji zadekretowanych przez klienta do księgi głównej;
- wprowadzanie zapisów zatwierdzonych przez klienta do zestawienia obrotów i sald;
- sporządzanie sprawozdania finansowego na podstawie informacji zawartych w zatwierdzonym przez klienta zestawieniu obrotów i sald oraz sporządzanie powiązanych not na podstawie zatwierdzonych przez klienta zapisów.

Firma lub firma należąca do sieci może świadczyć takie usługi na rzecz klientów badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że firma lub firma należąca do sieci spełnia wymagania paragrafu R400.-16 w celu zapewnienia, że nie przyjmuje

odpowiedzialności zarządczej w związku z tą usługą oraz spełnia wymaganie określone w paragrafie R601.5 (b).

601.5 A4 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie autokontroli wywołane podczas świadczenia usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych o charakterze rutynowym lub mechanicznym dla klienta badania, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania lub danej usługi.

...

## **PODROZDZIAŁ 606 – USŁUGI Z ZAKRESU SYSTEMÓW TECHNOLOGII INFORMACYJNEJ**

### **Wprowadzenie**

606.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usługi z zakresu systemów technologii informacyjnej (IT) na rzecz klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspomagających dotyczących zastosowania RZK, zawartych w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

#### **Opis usługi**

606.2 A1 Usługi z zakresu systemów IT obejmują szeroką gamę usług, w tym:

- projektowanie lub rozwój systemów IT dotyczących sprzętu komputerowego lub oprogramowania;
- wdrażanie systemów IT, w tym instalacja, konfiguracja, tworzenie interfejsów lub dostosowanie do potrzeb klienta;
- obsługa, utrzymanie, monitorowanie, aktualizacja lub modernizacja systemów IT;
- gromadzenie lub przechowywanie danych lub zarządzanie (bezpośrednio lub pośrednio) hostingiem danych;

606.2 A2 Systemy IT mogą:

- (a) gromadzić dane źródłowe;
- (b) tworzyć część kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową;
- (c) generować informacje, które wpływają na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe, w tym powiązane ujawnienia.

Systemy IT mogą również obejmować zagadnienia, które nie są związane z dokumentacją księgową klienta badania lub kontrolą wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdaniem finansowym.

## Ryzyko związane z przyjmowaniem obowiązków zarządczych podczas świadczenia usługi z zakresu systemów IT

**R606.3** Paragraf R400.13 wyklucza możliwość przyjęcia przez firmę lub firmę należącą do sieci obowiązków zarządczych. Podczas świadczenia usług z zakresu systemów IT dla klienta badania, firma lub firma należąca do sieci ma obowiązek upewnić się, że:

- (a) klient potwierdza swoją odpowiedzialność za wprowadzenie i nadzorowanie systemu kontroli wewnętrznej;
- (b) klient, za pośrednictwem kompetentnej osoby (lub osób), najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla, podejmuje wszystkie decyzje zarządcze, związane z odpowiedzialnością kierownictwa dotyczące procesu projektowania, rozwoju, wdrażania, obsługi, utrzymania, monitorowania, aktualizacji lub modernizacji systemów IT;
- (c) klient ocenia adekwatność i wyniki projektu, rozwoju, wdrożenia, obsługi, utrzymania, monitorowania, aktualizacji lub modernizacji systemu IT; oraz
- (d) klient ponosi odpowiedzialność za obsługę systemu IT oraz za generowane lub wykorzystywane dane.

606.3 A1 Przykłady usług z zakresu systemów IT, które skutkują przyjęciem odpowiedzialności zarządczej, obejmują sytuacje, w których firma lub firma należąca do sieci:

- przechowuje dane lub zarządza (bezpośrednio lub pośrednio) hostingiem danych na rzecz klienta badania. Usługi te obejmują:
  - pełnienie funkcji jedynej drogi dostępu do systemu informacji finansowych lub niefinansowych klienta badania,
  - zabezpieczanie lub przechowywanie danych lub zapisów klienta badania w taki sposób, że dane lub zapisy klienta badania będą bez tej usługi niekompletne,
  - świadczenie usług bezpieczeństwa elektronicznego lub usług tworzenia kopii zapasowych, takich jak zapewnienie ciągłości działania lub funkcji odzyskiwania danych po awarii, dla danych lub zapisów klienta badania;
- obsługuje, utrzymuje lub monitoruje systemy IT, sieć lub stronę internetową klienta badania.

606.3 A2 Gromadzenie, odbieranie, przekazywanie i przechowywanie danych dostarczanych przez klienta badania w trakcie badania lub w celu umożliwienia świadczenia dozwolonej usługi na rzecz tego klienta nie skutkuje przyjęciem odpowiedzialności zarządczej.

## Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług z zakresu systemów IT

### *Wszyscy klienci badania*

606.4 A1 Świadczenie usług z zakresu systemów IT na rzecz klienta badania może stwarzać zagrożenie autokontroli w przypadku, gdy występuje ryzyko, że rezultaty tych usług będą miały wpływ na badanie sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

606.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy identyfikacji zagrożenia autokontroli, wywołanego przez świadczenie usług z zakresu systemów IT dla klienta badania oraz przy ocenie ich poziomu, obejmują:

- rodzaj usługi;
- rodzaj systemów IT klienta oraz zakres, w jakim usługi z zakresu systemów IT wpływają lub oddziałują na dokumentację księgową, kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe klienta;
- stopień, w jakim zespół wykonujący badanie będzie polegał na poszczególnych systemach IT podczas badania.

W przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie ma paragraf R606.6.

606.4 A3 Przykłady usług z zakresu systemów IT, które stwarzają zagrożenie autokontroli, gdy stanowią część dokumentacji księgowej klienta badania lub systemu kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową lub mają na nie wpływ, obejmują:

- projektowanie, rozwój, wdrażanie, obsługę, utrzymywanie, monitorowanie, aktualizowanie lub modernizację systemów IT, w tym związanych z cyberbezpieczeństwem;
- wspieranie systemów IT klienta badania, w tym aplikacji sieciowych i oprogramowania;
- wdrażanie oprogramowania księgowego lub oprogramowania do sporządzania raportów finansowych, niezależnie od tego, czy zostało ono stworzone przez firmę lub firmę należącą do sieci;

### *Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

606.5 A1 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie autokontroli, powstałe w wyniku świadczenia usługi w zakresie systemów IT na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, jest wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie.

### *Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R606.6** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług z zakresu systemów IT na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie takich usług mogłoby stworzyć zagrożenie autokontroli. (Zob. par. R600.14 i R600.16).

...

## **CZĘŚĆ 4B – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU**

### **ROZDZIAŁ 900**

#### **ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH W ODNIESIENIU DO NIEZALEŻNOŚCI DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU**

##### **Wprowadzenie**

###### **Postanowienia ogólne**

900.1 Niniejsza część ma zastosowanie do zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu. Przykłady takich zleceń obejmują:

- zapewnienie dotyczące kluczowych wskaźników działalności spółki,
- zapewnienie dotyczące przestrzegania przez spółkę przepisów prawa lub regulacji,
- zapewnienie dotyczące kryteriów wynikowych, takich jak relacja ceny do wartości, osiągniętych przez jednostki sektora publicznego,
- zapewnienie dotyczące skuteczności systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
- zapewnienie dotyczące informacji niefinansowych jednostki, na przykład ujawnień dotyczących środowiska, spraw społecznych i ładu korporacyjnego, w tym oświadczeń dotyczących emisji gazów cieplarnianych,
- badanie określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego.

...

##### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

...

###### **Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych**

**R900.13** Firma nie może przyjmować obowiązków zarządczych związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego oraz, w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego wykonywanego przez firmę. Jeżeli firma przyjmuje obowiązki zarządcze jako część jakichkolwiek innych usług świadczonych dla klienta zlecenia atestacyjnego, firma ma obowiązek uzyskać pewność, że odpowiedzialność nie jest powiązana z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz, w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego wykonywanego przez firmę.

900.13 A1 Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie, prowadzenie i zarządzanie jednostką, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania, alokowania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych.

900.13 A2 Jeżeli firma przyjmuje obowiązki zarządcze w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, a w przypadku zlecenia poświadczającego, w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, stwarza to zagrożenia

autokontroli, promowania interesów własnych i nadmiernej zażyłości. Przyjęcie obowiązków zarządczych może stworzyć zagrożenie promowania interesów, ponieważ firma staje się za bardzo zgodna z opiniami i interesami kierownictwa jednostki.

900.13 A3 Określenie, czy dana czynność stanowi obowiązek zarządczy, zależy od okoliczności i wymaga zastosowania zawodowego osądu. Przykłady czynności, które byłyby uważane za obowiązki zarządcze, obejmują:

- ustalanie polityk i strategicznych kierunków;
- zatrudnianie i zwalnianie pracowników;
- kierowanie i ponoszenie odpowiedzialności za działania pracowników w odniesieniu do ich pracy dla jednostki;
- autoryzowanie transakcji;
- kontrolowanie lub zarządzanie rachunkami bankowymi lub inwestycjami;
- decydowanie, które rekomendacje firmy lub innych stron trzecich wdrożyć;
- raportowanie osobom sprawującym nadzór w imieniu kierownictwa jednostki;
- przyjmowanie odpowiedzialności za zaprojektowanie, wdrożenie, monitorowanie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej.

900.13 A4 Przykłady usług z zakresu systemów IT, które skutkują przyjęciem odpowiedzialności zarządczej związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz, w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, obejmują usługi, w których firma:

- przechowuje dane lub zarządza (bezpośrednio lub pośrednio) hostingiem danych związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia; Usługi te obejmują:
  - pełnienie funkcji jedyne go dostępu do danych lub zapisów związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
  - zabezpieczanie lub przechowywanie danych lub zapisów związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w taki sposób, że dane lub zapisy klienta zlecenia atestacyjnego będą bez tej usługi niekompletne,
  - świadczenie usług bezpieczeństwa elektronicznego lub usług tworzenia kopii zapasowych, takich jak zapewnienie ciągłości działania lub funkcji odzyskiwania danych po awarii, dla danych lub zapisów klienta zlecenia atestacyjnego związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia;
- obsługuje, utrzymuje lub monitoruje systemy IT, sieć lub stronę internetową klienta zlecenia atestacyjnego związane z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia;.

900.13 A5 Gromadzenie, odbieranie, przekazywanie i przechowywanie danych dostarczanych przez klienta zlecenia atestacyjnego w trakcie trwania zlecenia atestacyjnego lub w celu umożliwienia

świadczenia dozwolonej usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta usług nieatestacyjnych nie skutkuje przyjęciem odpowiedzialności zarządczej.

900.13 A6 Z zastrzeżeniem zgodności z paragrafem R900.14, udzielenie porady i wydawanie zaleceń w celu wsparcia kierownictwa klienta zlecenia atestacyjnego w wypełnianiu jego obowiązków nie stanowi przyjęcia obowiązków zarządczych.

**R900.14** Wykonując czynności zawodowe dla klienta zlecenia atestacyjnego, związane z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz, w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, firma ma obowiązek uzyskać pewność, że kierownictwo klienta dokonuje wszystkich osądów i podejmuje decyzje, które są właściwe dla jego obowiązków. Obejmuje to upewnienie się, że kierownictwo klienta:

(a) wyznacza osobę posiadającą odpowiednie umiejętności, wiedzę i doświadczenie, która będzie cały czas odpowiedzialna za decyzje klienta i nadzór nad wykonywanymi czynnościami. Powyższe zakłada, że osoba ta, najlepiej z kierownictwa wyższego szczebla, rozumie:

(i) cele, rodzaj i rezultaty tych czynności, oraz

(ii) obowiązki tego klienta oraz firmy;

Nie wymaga się jednakże, aby osoba ta posiadała specjalistyczną wiedzę do wykonania lub ponownego wykonania tych czynności;

(b) sprawuje nadzór nad tymi czynnościami i ocenia zgodność rezultatów wykonanych czynności z celami klienta; oraz

(c) przyjmuje odpowiedzialność za ewentualne działania, które zostaną podjęte w rezultacie tych czynności.

900.14 A1 Jeżeli technologia jest wykorzystywana podczas wykonywania czynności zawodowych na rzecz klienta usług atestacyjnych, wymogi określone w paragrafach R900.13 i R900.14 mają zastosowanie niezależnie od charakteru i zakresu takiego wykorzystania technologii.

...

## **ROZDZIAŁ 920**

### **POWIĄZANIA GOSPODARCZE**

...

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

920.3 A1 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” udziału finansowego oraz „znaczenia” powiązania gospodarczego. Podczas ustalania, czy taki udział finansowy jest istotny dla danej



osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.

920.3 A2 Przykłady bliskiego powiązania gospodarczego wynikającego z powiązania handlowego lub wspólnego udziału finansowego obejmują:

- posiadanie udziału finansowego we wspólnym przedsięwzięciu albo z klientem zlecenia atestacyjnego lub właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwem wyższego szczebla lub inną osobą wykonującą czynności wyższego szczebla menadżerskiego dla tego klienta;
- ustalenia dotyczące połączenia jednej lub kilku usług lub produktów firmy z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta, a następnie wprowadzenie takiego pakietu na rynek w imieniu obydwu stron;
- ustalenia, na mocy których firma zajmuje się sprzedażą, odsprzedażą, dystrybucją lub zbytem produktów lub usług klienta, czy też klient zajmuje się sprzedażą, odsprzedażą, dystrybucją lub zbytem produktów lub usług firmy.
- ustalenia, na mocy których firma opracowuje wspólnie z klientem produkty lub rozwiązania, które jedna lub obie strony sprzedają lub na które udzielają licencji stronom trzecim.

920.3 A3 Przykładem sytuacji, która może tworzyć bliskie powiązanie gospodarcze, w zależności od faktów i okoliczności, jest umowa, na mocy której firma sprzedaje klientowi usług atestacyjnych lub kupuje od niego licencje na produkty lub rozwiązania.

...

### **Zakup produktów lub usług**

920.5 A1 Zakup produktów lub usług, w tym licencji na technologię, od klienta zlecenia atestacyjnego przez firmę lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakiegokolwiek osoby z jego najbliższej rodziny zazwyczaj nie stwarza zagrożenia dla niezależności, jeżeli transakcja jest dokonywana w normalnym toku działalności gospodarczej oraz na warunkach rynkowych. Takie transakcje mogą mieć jednak taki charakter i wielkość, że stworzą zagrożenie czerpania korzyści własnych.

920.5 A2 Przykłady działań, które mogą wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- wyeliminowanie lub ograniczenie rozmiarów transakcji;
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

### **Dostarczanie, sprzedaż, odsprzedaż lub udzielanie licencji na technologię**

920.6 A1 W przypadku, gdy firma dostarcza, sprzedaje, odsprzedaż lub udziela licencji na technologię:

- (a) klientowi zlecenia atestacyjnego; lub
- (b) podmiotowi, który świadczy usługi z wykorzystaniem takiej technologii na rzecz klientów zlecenia atestacyjnego,

w zależności od faktów i okoliczności, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w Rozdziale 950.

...

## **ROZDZIAŁ 950**

### **ŚWIADCZENIE USŁUG NIEATESTACYJNYCH DLA KLIENTÓW ZLECEŃ ATESTACYJNYCH**

...

#### **Wprowadzenie**

950.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych, określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.

950.2 Firmy mogą świadczyć dla swoich klientów zleceń atestacyjnych szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie ze swoimi umiejętnościami i specjalistyczną wiedzą. Świadczenie określonych usług nieatestacyjnych klientom zleceń atestacyjnych może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad i dla niezależności.

950.3 Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności podczas świadczenia usług nieatestacyjnych klientom zleceń atestacyjnych.

950.4 Nowe praktyki gospodarcze, rozwój rynków finansowych i zmiany technologiczne to niektóre ze zmian, które uniemożliwiają sporządzenie listy wszystkich usług nieatestacyjnych, jakie firmy mogą świadczyć dla klienta zlecenia atestacyjnego. Ramowe założenia koncepcyjne i przepisy ogólne zawarte w niniejszym rozdziale mają zastosowanie, gdy firma proponuje klientowi świadczenie usług nieatestacyjnych, dla których nie istnieją szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK.

950.5 Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w niniejszym rozdziale mają zastosowanie w przypadku, gdy firma:

- (a) wykorzystuje technologię do świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego; lub
- (b) dostarcza, sprzedaje, odsprzedaż lub udziela licencji na technologię, co skutkuje świadczeniem przez firmę usługi nieatestacyjnej:
  - (i) klientowi zlecenia atestacyjnego; lub
  - (ii) podmiotowi, który świadczy usługi z wykorzystaniem takiej technologii na rzecz klientów zlecenia atestacyjnego firmy.

## Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

### Postanowienia ogólne

...

#### *Identyfikacja i ocena zagrożeń*

950.7 A1 Opis kategorii zagrożeń, jakie mogłyby powstać w związku ze świadczeniem przez firmę usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego, znajduje się w paragrafie 120.6 A3.

950.7 A2 Czynniki, które są istotne przy identyfikacji i ocenie różnych zagrożeń, jakie mogą zostać powstać w wyniku świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta zlecenia atestacyjnego, obejmują:

- rodzaj, zakres, zamierzone zastosowanie i cel usługi;
- sposób, w jaki usługa będzie świadczona, na przykład personel, który będzie zaangażowany w świadczenie usługi i jego lokalizacja;
- zależność klienta od usługi, w tym częstotliwość, z jaką usługa będzie świadczona;
- środowisko prawne i regulacyjne, w którym usługa jest świadczona;
- czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego;
- poziom specjalistycznej wiedzy kierownictwa i pracowników klienta w odniesieniu do rodzaju świadczonej usługi;
- czy rezultat usługi będzie miał wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia lub informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, a jeżeli tak:
  - zakres, w jakim wynik usługi będzie miał istotny wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, a w przypadku zlecenia poświadczającego, na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego;
  - zakres w jakim klient zlecenia atestacyjnego określa znaczące sprawy wymagające osądu (Zob. par. R900.13 do R900.14);
- poziom zaufania, jakie będzie pokładane w rezultacie danej usługi jako elementu zlecenia atestacyjnego;
- wynagrodzenie za wykonanie usługi nieatestacyjnej.

...

#### Zagrożenia autokontroli

950.10 A1 Zagrożenie autokontroli może powstać, jeżeli w ramach zlecenia poświadczającego firma jest zaangażowana w sporządzenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które następnie staną się informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego. Przykłady usług nieatestacyjnych, które mogłyby stwarzać takie zagrożenia autokontroli podczas świadczenia usług odnoszących się do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, obejmują:

- (a) opracowanie i sporządzenie informacji prospektywnych, a następnie wydanie raportu atestacyjnego na temat tych informacji;

- (b) przeprowadzenie wyceny dotyczącej lub stanowiącej część informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- (c) projektowanie, rozwój, wdrażanie, obsługę, utrzymywanie, monitorowanie, aktualizowanie lub modernizację systemów IT lub kontroli IT, a następnie wykonanie zlecenia atestacyjnego w odniesieniu do oświadczenia lub raportu sporządzonego na temat systemów IT lub kontroli IT.
- (d) projektowanie, rozwój, wdrażanie, obsługę, utrzymywanie, monitorowanie, aktualizowanie lub modernizację systemów IT, a następnie wydanie raportu atestacyjnego na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, takich jak elementy informacji niefinansowych, które są sporządzane na podstawie informacji generowanych przez takie systemy IT.

Klienci zleceń atestacyjnych, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego

950.11 A1 Oczekiwania co do niezależności firmy wzrastają, gdy zlecenie atestacyjne wykonywane jest przez firmę na rzecz jednostki zainteresowania publicznego, a wyniki tych działań będą:

- (a) udostępniane publicznie, w tym akcjonariuszom (udziałowcom) i innym interesariuszom; lub
- (b) przekazywane podmiotowi lub organizacji powołanej na mocy prawa lub regulacji do nadzorowania funkcjonowania sektora biznesu lub działalności.

Rozważenie tych oczekiwań stanowi część testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, stosowanego przy ustalaniu, czy świadczyć usługę nieatestacyjną na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego.

950.11 A2 Jeżeli istnieje zagrożenie autokontroli w związku ze zleceniem podjętym w okolicznościach opisanych w paragrafie 950.11 A1 (b), zaleca się, aby firma ujawniła istnienie zagrożenia autokontroli oraz działania podjęte w reakcji na to zagrożenie, stronie angażującej firmę lub osobom sprawującym nadzór nad klientem zlecenia atestacyjnego, a także podmiotowi lub organizacji ustanowionym na mocy prawa lub regulacji w celu nadzorowania funkcjonowania sektora biznesu lub działalności, którym zostaną przekazane wyniki zlecenia.

...

## SŁOWNICZEK, W TYM WYKAZ SKRÓTÓW

...

Informacje poufne      Wszelkie informacje, dane lub inne materiały w dowolnej formie lub na dowolnym nośniku (w tym w formie pisemnej, elektronicznej, wizualnej lub ustnej), które nie są publicznie dostępne.

...

Podstawowe zasady      *Pojęcie to jest opisane w paragrafie 110.1 A1. Każdą z podstawowych zasad opisano z kolei w poniższych paragrafach:*

*Uczciwość*      R111.1

*Obiektywizm*      R112.1

*Zawodowe kompetencje i należyta staranność*      R113.1

*Zachowanie poufności*      R114.1 do R114.3

*Profesjonalne postępowanie*      R115.1

...

Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej      *Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej jest rozważaniem przez zawodowego księgowego, czy te same wnioski zostałyby prawdopodobnie wyciągnięte przez inną stronę. Takie rozważenie jest dokonywane z perspektywy racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, która waży wszystkie znaczące fakty i okoliczności, o których księgowy wie lub można racjonalnie oczekiwać, że są mu znane w chwili wyciągania wniosków. Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia nie musi być księgowym, jednakże powinna posiadać stosowną wiedzę i doświadczenie w celu zrozumienia i oceny odpowiedniości wniosków.*

*Pojęcia te są opisane w paragrafie 120.5 A9.*

...

## PORÓWNANIE Z OBECNĄ WERSJĄ

### CZĘŚĆ 1 – PRZESTRZEGANIE KODEKSU, PODSTAWOWE ZASADY I RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE

...

#### ROZDZIAŁ 110 – PODSTAWOWE ZASADY

...

#### PODROZDZIAŁ 113 – KOMPETENCJE ZAWODOWE I NALEŻYTA STARANNOŚĆ

**R113.1** Zawodowy księgowy przestrzega zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, która wymaga od niego:

- (a) uzyskiwania i posiadania specjalistycznej wiedzy oraz umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym do zapewnienia, że klient lub zatrudniająca go organizacja uzyskuje kompetentną profesjonalną usługę, opartą na najnowszych standardach technicznych i zawodowych oraz odpowiednim ustawodawstwie; oraz
- (b) zachowywania staranności i postępowania zgodnie z mającymi zastosowanie standardami technicznymi i zawodowymi.

113.1 A1 Świadczenie usług klientom i zatrudniającej go organizacji zgodnie z zawodowymi kompetencjami ~~wiąże się ze stosowaniem~~ wymaga stosowania właściwego osądu przy wykorzystywaniu wiedzy i umiejętności zawodowych.

~~113.1 A2~~ Wiedza i umiejętności niezbędne do wykonywania czynności zawodowych różnią się w zależności od charakteru wykonywanych czynności. Na przykład, oprócz zastosowania merytorycznej wiedzy dotyczącej danych czynności zawodowych, pracę z podmiotami i osobami, z którymi zawodowy księgowy współpracuje, ułatwiają umiejętności interpersonalne, komunikacyjne i organizacyjne.

113.1 A3 Utrzymanie kompetencji zawodowych wymaga od zawodowego księgowego ciągłej świadomości i zrozumienia ~~stosownych~~ zmian technicznych, zawodowych ~~i~~ gospodarczych ~~oraz technologicznych związanych z wykonywanymi przez księgowego czynnościami zawodowymi~~. Ustawiczne doskonalenie zawodowe umożliwia ~~zawodowemu~~ księgowemu rozwijanie się i zachowanie zdolności do kompetentnego działania w środowisku zawodowym.

113.1 ~~A3~~A4 Staranność obejmuje odpowiedzialność za działania zgodnie z wymogami wyznaczonego zadania, starannie, dokładnie i terminowo.

**R113.2** Przestrzegając zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, zawodowy księgowy podejmuje racjonalne działania w celu upewnienia się, że osoby pracujące pod jego kierownictwem w ramach obowiązków zawodowych posiadają odpowiednie przeszkolenie i są odpowiednio nadzorowane.

**R113.3** Tam, gdzie to odpowiednie, zawodowy księgowy przedstawia klientom, zatrudniającej go organizacji lub innym użytkownikom swoich ~~usług profesjonalnych lub~~ czynności zawodowych nieodłączne ograniczenia związane z tymi ~~usługami lub~~ czynnościami i wyjaśnia skutki tych ograniczeń.

## PODROZDZIAŁ 114 – ZACHOWANIE POUFNOŚCI

**R114.1** Zawodowy księgowy przestrzega zasady zachowania poufności, która wymaga od niego zachowania poufności informacji uzyskanych podczas trwania w wyniku powiązań zawodowych i gospodarczych. Księgowy:

- (a) jest wyczulony na możliwość nieumyślnego ujawnienia informacji, w tym w kontaktach towarzyskich, a w szczególności bliskiemu współpracownikowi biznesowemu lub członkowi najbliższej lub bliskiej rodziny;
- (b) zachowuje poufność informacji wewnątrz firmy lub zatrudniającej go organizacji;
- (c) zachowuje poufność informacji ujawnionych przez potencjalnego klienta lub zatrudniającą go organizację; oraz
- (gd) podejmuje racjonalne działania w celu upewnienia się, że personel pozostający pod jego nadzorem oraz osoby udzielające porady i wsparcia respektują obowiązek przestrzegają obowiązku księgowego dotyczącego zachowania przez księgowego poufności.

~~(d) nie ujawnia poufnych 114.1 A1 Zachowanie poufności informacji uzyskanych jako wynik podczas trwania powiązań zawodowych i gospodarczych poza firmą lub zatrudniającą go organizacją, bez odpowiedniego i szczegółowego upoważnienia, chyba że istnieje prawny lub zawodowy obowiązek wymaga od zawodowego księgowego podjęcia odpowiednich działań w celu ochrony poufności takich informacji w trakcie ich ujawnienia; gromadzenia, wykorzystywania, przekazywania, przechowywania, rozpowszechniania i zgodnego z prawem niszczenia.~~

~~(e) nie wykorzystuje R114.2 Z zastrzeżeniem paragrafu R114.3, zawodowy księgowy nie może:~~

- ~~(a) ujawniać~~ informacji poufnych uzyskanych podczas trwania powiązań zawodowych i gospodarczych;
- ~~(b) wykorzystywać~~ poufnych informacji uzyskanych jako wynik podczas trwania powiązań zawodowych i gospodarczych w celu realizacji osobistych korzyści lub korzyści księgowego, firmy, zatrudniającej go organizacji lub strony trzeciej;
- ~~(f) nie wykorzystuje~~ ~~(c) wykorzystywać~~ ani ~~nie ujawnia~~ ujawniać poufnych informacji nabytych uzyskanych lub otrzymanych jako wynik podczas trwania powiązań zawodowych i gospodarczych, po zakończeniu tych powiązań; oraz

~~(d) wykorzystywać~~ ani ujawniać informacji, w odniesieniu do których ma zastosowanie obowiązek zachowania poufności, bez względu na to, czy informacje te stały się publicznie dostępne, w sposób właściwy bądź niewłaściwy.

**R114.3.** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R114.2, zawodowy księgowy może ujawnić lub wykorzystać informacje poufne w przypadku, gdy:

- (a) istnieje prawny lub zawodowy obowiązek lub prawo uczynienia tego; lub
- (b) zostało to zatwierdzone przez klienta lub inną osobę uprawnioną do wyrażenia zgody na ujawnienie lub wykorzystanie informacji poufnych i nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulacje.

114.43 A1 Zachowanie poufności służy interesowi publicznemu ze względu na umożliwienie swobodnego przepływu informacji od klienta zawodowego księgowego lub zatrudniającej go organizacji do księgowego ze świadomością, że informacje nie będą ujawnione stronie trzeciej. Niemniej jednak poniżej wymieniono okoliczności, w których zawodowi księgowi ~~są lub mogą~~ mogliby zostać zobowiązani lub mają obowiązek lub prawo do ujawnienia ~~poufnych~~ informacji ~~lub w których takie ujawnienie może być odpowiednie poufnych~~:

(a) ujawnienie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulacje, np.:

- (i) przedstawienie dokumentów lub dostarczenie dowodów w inny sposób w toku postępowań sądowych, lub
- (ii) ujawnienie odpowiednim władzom publicznym ujawnionych przypadków naruszeń przepisów; oraz

~~(b) ujawnienie jest dozwolone przez przepisy prawa i odbywa się za zgodą klienta lub organizacji zatrudniającej księgowego; oraz~~

~~(e)~~ (b) istnieje zawodowy obowiązek lub prawo ujawnienia lub wykorzystania informacji, jeżeli nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacje:

- (i) w celu wypełnienia wymogów przeglądu jakości przeprowadzonego przez organizację zawodową;
- (ii) w celu udzielenia odpowiedzi na zapytanie organizacji zawodowej lub organu regulacyjnego lub informacji w toku prowadzonego przez nie postępowania;
- (iii) w celu ochrony zawodowych interesów zawodowego księgowego w postępowaniach sądowych; lub
- (iv) w celu przestrzegania technicznych i zawodowych standardów, w tym wymogów etycznych.

114.43 A2 Przy podejmowaniu decyzji o tym, czy ujawnić lub wykorzystać poufne informacje, rozważeniu podlegają, w zależności od okoliczności, następujące czynniki:

- czy mogłyby zostać naruszone interesy jakichkolwiek stron, w tym stron trzecich, na które decyzja ta może wpływać, jeżeli klient lub organizacja zatrudniająca ~~wyrazi zgodę na ujawnienie informacji przez~~ wyrazi zgodę na ujawnienie lub wykorzystanie informacji przez zawodowego księgowego;
- czy wszystkie związane z tematem informacje są znane i zostały potwierdzone w stopniu, w jakim jest to możliwe do wykonania. Czynniki wpływające na decyzję o ujawnieniu ~~obejmują~~ lub wykorzystaniu informacji ~~te obejmują~~:
  - niepotwierdzone fakty,
  - niekompletne informacje,
  - nieudokumentowane wnioski.
- proponowane ~~rodzaje komunikatów i do kogo są one kierowane~~ sposoby przekazywania informacji;
- czy strony, ~~do których komunikaty są skierowane~~ którym mają zostać przekazane informacje lub którym ma zostać udzielony dostęp, są właściwymi odbiorcami-;



- wszelkie obowiązujące przepisy prawa lub regulacje (w tym regulacje prawne w zakresie ochrony danych osobowych) w jurysdykcji, w której może nastąpić ujawnienie, oraz, jeśli jest inna, w jurysdykcji, z której pochodzą informacje poufne.

114.3 A3 Okoliczności, w których firma lub organizacja zatrudniająca ubiega się o upoważnienie do wykorzystania lub ujawnienia informacji poufnych, obejmują sytuacje, w których informacje te mają zostać wykorzystane do celów szkoleniowych, w rozwoju produktów lub technologii, w badaniach lub jako materiał źródłowy dla przemysłu lub innych danych lub analiz porównawczych. Upoważnienie takie może mieć charakter ogólny (na przykład w odniesieniu do wykorzystywania informacji do wewnętrznych celów szkoleniowych lub inicjatyw mających na celu poprawę jakości). Podczas uzyskiwania upoważnienia od osoby fizycznej lub podmiotu, który dostarczył takie informacje do wykorzystania w określonych okolicznościach, istotne kwestie, które należy przekazać (najlepiej na piśmie), mogą obejmować:

- charakter informacji, które mają być wykorzystane lub ujawnione;
- cel, w jakim informacje mają być wykorzystywane lub ujawnione (na przykład rozwój technologii, badania lub dane lub analizy porównawcze);
- osoba fizyczna lub podmiot, które podejmą czynności, w związku z którymi informacje mają zostać wykorzystane lub ujawnione.
- czy tożsamość osoby fizycznej lub podmiotu, które dostarczyły takie informacje, lub jakichkolwiek osób fizycznych lub podmiotów, do których odnoszą się takie informacje, będzie możliwa do zidentyfikowania na podstawie wyników wykonanych czynności, do których informacje mają być wykorzystane lub ujawnione.

**R114.24** Zawodowy księgowy przestrzega zasady zachowania poufności nawet po zakończeniu powiązania pomiędzy nim a klientem lub zatrudniająca go organizacją. W przypadku zmiany miejsca zatrudnienia lub pozyskania nowego klienta księgowy jest uprawniony do wykorzystania wcześniej zdobytego doświadczenia, jednak nie wykorzystuje ani nie ujawnia żadnych poufnych informacji nabytych lub otrzymanych ~~w wyniku~~ podczas trwania powiązań zawodowych lub gospodarczych.

...

## **ROZDZIAŁ 120**

### **RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE**

...

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

...

##### **Postanowienia ogólne**

**R120.5** Postępując zgodnie z ramowymi założeniami koncepcyjnymi zawodowy księgowy ma obowiązek:

- (a) posiadać dociekliwy umysł;
- (b) stosować zawodowy osąd; oraz

- (c) wykorzystywać test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, opisany w paragrafie 120.5 ~~A6~~A9.

#### *Posiadanie dociekliwego umysłu*

- 120.5 A1 Dociekliwy umysł jest warunkiem koniecznym do uzyskania zrozumienia znanych faktów i okoliczności, i jest niezbędny dla odpowiedniego zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Posiadanie dociekliwego umysłu oznacza:
- (a) analizowanie źródła, znaczenia i wystarczalności uzyskanych informacji, z uwzględnieniem charakteru, zakresu i efektów wykonywanych czynności zawodowych; oraz
  - (b) bycie otwartym i wyczulonym na potrzebę dalszej analizy informacji lub wykonania innych czynności.
- 120.5 A2 Analizując źródło, znaczenie i wystarczalność uzyskanych informacji, zawodowy księgowy może rozważyć, między innymi, czy:
- pojawiły się nowe informacje bądź nastąpiły zmiany faktów lub okoliczności;
  - na informacje lub ich źródło mogły mieć wpływ uprzedzenia lub korzyści własne;
  - na podstawie faktów i okoliczności znanych księgowemu są powody do obaw, że może brakować potencjalnie znaczących informacji;
  - występuje niespójność pomiędzy znanymi faktami i okolicznościami a przewidywaniami księgowego;
  - informacje dają racjonalną podstawę do wyciągnięcia wniosków;
  - z uzyskanych informacji mogłyby zostać wyciągnięte inne racjonalne wnioski.
- 120.5 A3 Paragraf R120.5 wymaga od wszystkich zawodowych księgowych posiadania dociekliwego umysłu podczas identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad. Ten wymóg związany ze stosowaniem ramowych założeń koncepcyjnych dotyczy wszystkich księgowych, niezależnie od rodzaju wykonywanych przez nich czynności zawodowych. Zgodnie ze standardami badania, przeglądu i innymi standardami dotyczącymi wykonywania usług atestacyjnych, w tym tymi wydanymi przez IAASB, od księgowych wymaga się także zachowania zawodowego sceptycyzmu uwzględniającego krytyczną ocenę dowodów.

#### *Stosowanie zawodowego osądu*

- 120.5 A4 Zawodowy osąd polega na wykorzystaniu odpowiedniego szkolenia, zawodowej wiedzy, umiejętności i doświadczenia adekwatnie do faktów i okoliczności, zależnie od rodzaju i zakresu określonych czynności zawodowych oraz związanych z nimi interesów, udziałów (ang. *interests*) i powiązań.
- 120.5 A5 Stosowanie zawodowego osądu jest wymagane w przypadku, gdy zawodowy księgowy stosuje ramowe założenia koncepcyjne w celu podjęcia świadomych decyzji o możliwych sposobach postępowania oraz określenia, czy decyzje te są odpowiednie w danych okolicznościach. W celu dokonania tych ustaleń zawodowy księgowy może między innymi, rozważyć, czy:

- specjalistyczna wiedza i doświadczenie księgowego są wystarczające do wyciągnięcia wniosku;
- występuje potrzeba konsultacji z innymi osobami posiadającymi odpowiednią wiedzę specjalistyczną lub doświadczenie;
- własne uprzedzenie lub stronniczość księgowego mogłyby wpływać na stosowanie przez księgowego zawodowego osądu;

120.5 A6 Okoliczności, w których zawodowi księgowi wykonują czynności zawodowe oraz związane z nimi czynniki różnią się znacznie pod względem zakresu i złożoności. Zawodowy osąd dokonywany przez księgowych może wymagać uwzględnienia złożoności wynikającej ze skumulowanego efektu interakcji i zmian elementów faktów i okoliczności, które są niepewne oraz zmiennych i założeń, które są wzajemnie powiązane lub współzależne.

120.5 A7 Zarządzanie złożonością obejmuje:

- Uświadomienie firmie lub organizacji zatrudniającej oraz, w stosownych przypadkach, odpowiednim interesariuszom neodłącznej niepewności lub trudności wynikających z faktów i okoliczności. (Zob. par. R113.3)
- Zwracanie uwagi na wszelkie wydarzenia lub zmiany faktów i okoliczności oraz ocena, czy mogą one mieć wpływ na wszelkie osądy dokonane przez księgowego. (Zob. par. R120.5 do 120.5 A3 i R120.9 do 120.9 A2)

120.5 A8 Zarządzanie złożonością może również obejmować:

- Analizowanie i badanie, w stosownych przypadkach, wszelkich niepewnych elementów, zmiennych i założeń oraz sposobu ich powiązania lub współzależności.
- Korzystanie z technologii do analizowania odpowiednich danych jako wsparcia dla zawodowego księgowego przy dokonywaniu osądów.
- Konsultacje z innymi osobami, w tym ekspertami, w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu krytycyzmu i dodatkowych danych w ramach procesu oceny.

*Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia*

120.5 ~~A7~~**A9** Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej jest rozważeniem przez zawodowego księgowego, czy te same wnioski byłyby wyciągnięte przez inną stronę. Takie rozważenie jest dokonywane z perspektywy racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, która waży wszystkie znaczące fakty i okoliczności, o których księgowy wie lub można racjonalnie oczekiwać, że są mu znane w chwili wyciągania wniosków. Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia nie musi być księgowym, ale powinna posiadać stosowną wiedzę i doświadczenie w celu zrozumienia i oceny odpowiedniości wniosków księgowego w bezstronny sposób.

...

**Inne rozważania dotyczące zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych**

*Uprzedzenia*

120.12 A1 Świadome lub nieświadome uprzedzenia wpływają na stosowanie zawodowego osądu przy identyfikowaniu, ocenie i reakcji na zagrożenia dla zgodności z podstawowymi zasadami.

120.12 A2 Przykłady potencjalnych uprzedzeń, których należy być świadomym przy dokonywaniu zawodowego osądu, obejmują:

- Zakotwiczenie, czyli tendencja do opierania się na informacji początkowej (uważanej za „kotwicę”), na podstawie której kolejne informacje są nieodpowiednio oceniane.
- Skłonność do polegania na automatyzacji, czyli tendencję do faworyzowania wyników generowanych przez zautomatyzowane systemy, nawet jeśli rozumowanie człowieka lub sprzeczne informacje budzą wątpliwości, co do wiarygodności lub przydatności takich wyników.
- Skłonność do polegania na łatwo dostępnych informacjach, czyli tendencję do przywiązywania większej wagi do zdarzeń lub doświadczeń, które natychmiast przychodzą na myśl lub są łatwo dostępne, niż do tych, które nie są dostępne.
- Skłonność do potwierdzania, czyli tendencję do przywiązywania większej wagi do informacji, które potwierdzają istniejące przekonania, niż do informacji, które zaprzeczają tym przekonaniom lub podają je w wątpliwość.
- Myślenie grupowe, czyli tendencję grupy osób do zniechęcania do indywidualnej kreatywności i odpowiedzialności, a w rezultacie do podejmowania decyzji bez krytycznego rozumowania lub rozważania alternatyw.
- Nadmierną pewność siebie, czyli tendencję do przeceniania własnej zdolności do dokonywania trafnych ocen ryzyka lub innych osądów czy decyzji.
- Skłonność do polegania na przypadkach reprezentatywnych, czyli tendencję do opierania rozumienia na wzorcu doświadczeń, zdarzeń lub przekonania, który jest uznawany za reprezentatywny.
- Selektywną percepcję, czyli tendencję do tego, by oczekiwania danej osoby wpływały na sposób postrzegania przez nią konkretnej sprawy lub osoby.

120.12 A3 Działania, które mogą złagodzić efekt uprzedzeń, obejmują:

- Zasięgnięcie porady u ekspertów w celu uzyskania dodatkowej opinii.
- Konsultacje z innymi osobami w celu zapewnienia odpowiedniego poziomu krytycyzmu jako części procesu oceny.
- Odbycie szkolenia w zakresie identyfikacji uprzedzeń w ramach rozwoju zawodowego.

#### *Kultura organizacyjna*

120.13 A1 Skuteczne stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych przez zawodowego księgowego ulega wzmocnieniu, gdy znaczenie wartości etycznych, które są zgodne z podstawowymi zasadami i innymi przepisami określonymi w Kodeksie, jest promowane poprzez wewnętrzną kulturę organizacji księgowego.

120.13 A2 Promowanie kultury etycznej w organizacji jest najbardziej skuteczne, gdy:

- (a) liderzy i osoby pełniące role kierownicze promują w organizacji znaczenie wartości etycznych oraz wymagają od siebie i innych odpowiedzialności za ich stosowanie w praktyce;

- (b) istnieją odpowiednie programy edukacyjne i szkoleniowe, procesy zarządzania oraz kryteria oceny i nagradzania, które promują kulturę etyczną;
- (c) istnieją skuteczne polityki i procedury zachęcające i chroniące tych, którzy zgłaszają faktyczne lub podejrzewane nielegalne lub nieetyczne zachowania, w tym osoby zgłaszające przypadki naruszenia (tzw. sygnaliści); oraz
- (d) organizacja przestrzega wartości etycznych w kontaktach z osobami trzecimi.

120.13 A3 Od zawodowych księgowych oczekuje się, że:

- (a) będą zachęcać i promować w swojej organizacji kulturę opartą na etyce, biorąc pod uwagę ich pozycję i staż pracy; oraz
- (b) będą wykazywać się etycznym zachowaniem w kontaktach z osobami i podmiotami, z którymi księgowi, firma lub organizacja zatrudniająca mają powiązania zawodowe lub gospodarcze.

...

## **CZĘŚĆ 2 – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH**

### **ROZDZIAŁ 200**

#### **ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W PRZEDSIĘBIORSTWACH**

...

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

##### **Postanowienia ogólne**

- R200.5** Zawodowy księgowy przestrzega podstawowych zasad określonych w Rozdziale 110 oraz stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad.
- 200.5 A1 Zawodowy księgowy jest zobowiązany do wspierania prawnie uzasadnionych celów zatrudniającej go organizacji. Niniejszy Kodeks nie ma na celu utrudniać księgowym wywiązywania się z tej odpowiedzialności, ale wskazuje okoliczności, w których może dochodzić do naruszenia podstawowych zasad.
- 200.5 A2 Zawodowi księgowi mogą promować stanowisko zatrudniającej ich organizacji podczas wspierania prawnie uzasadnionych celów i zadań zatrudniającej ich organizacji pod warunkiem, że żadne ze złożonych oświadczeń nie są fałszywe ani nie wprowadzają w błąd. Działania takie zasadniczo nie wywołują zagrożenia promowania interesów.
- 200.5 A3 Im wyższe stanowisko zajmuje zawodowy księgowy, tym większa zdolność i możliwość dostępu do informacji oraz wpływania na polityki, decyzje oraz działania podejmowane przez osoby związane z zatrudniającej go organizacją. W zakresie możliwym do zrealizowania, uwzględniając ich stanowisko oraz staż pracy w organizacji, od księgowych oczekuje się promowania w organizacji kultury opartej na etycznym postępowaniu i wykazywania się etycznym postępowaniem w kontaktach z osobami, z którymi księgowy lub organizacja go zatrudniająca mają powiązania zawodowe lub gospodarcze, zgodnie z paragrafem 120.13.A3.

Przykłady działań, jakie mogą zostać podjęte, obejmują wprowadzenie, wdrożenie i nadzór nad:

- programami nauczania i szkolenia z etyki;
- procesami zarządzania i oceną wyników a także kryteriami nagradzania promującymi etyczną kulturę;
- politykami dotyczącymi etyki oraz informowania o naruszeniach (ang. *whistle-blowing*);
- politykami i procedurami opracowanymi w celu zapobiegania naruszaniu przepisów prawa i regulacji.

### Identyfikacja zagrożeń

200.6 A1 Szeroka gama faktów i okoliczności może powodować wystąpienie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad. Kategorie zagrożeń są opisane w paragrafie 120.6 A3. Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności w ramach każdej z tych kategorii, które mogłyby stwarzać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania czynności zawodowych:

(a) zagrożenia czerpania korzyści własnych

- posiadanie przez zawodowego księgowego udziału finansowego w zatrudniającej go organizacji lub uzyskanie pożyczki albo poręczenia od tej organizacji;
- uczestnictwo zawodowego księgowego w programie motywacyjnym oferowanym przez organizację zatrudniającą;
- posiadanie przez zawodowego księgowego dostępu do i możliwości korzystania na własny użytek z aktywów organizacji;
- oferowanie zawodowemu księgowemu prezentu lub specjalnego traktowania przez dostawcę zatrudniającej go organizacji;

(b) zagrożenia autokontroli

- określenie przez zawodowego księgowego właściwego podejścia księgowego do rozliczenia połączenia jednostek gospodarczych po tym, jak przeprowadził on analizę wykonalności uzasadniającą decyzję o nabyciu;

(c) zagrożenia promowania interesów

- możliwość manipulowania przez zawodowego księgowego informacjami w prospekcie w celu uzyskania korzystnego finansowania;

(d) zagrożenia nadmiernej zażyłości

- przyjęcie przez zawodowego księgowego odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową zatrudniającej go organizacji w przypadku, gdy członek jego najbliższej lub bliskiej rodziny zatrudniony przez tę organizację podejmuje decyzje, które wpływają na jej sprawozdawczość finansową;
- długotrwała współpraca zawodowego księgowego z osobami mającymi wpływ na decyzje gospodarcze zatrudniającej go organizacji;

(e) zagrożenia zastraszenia

- zagrożenie zwolnieniem lub przeniesieniem zawodowego księgowego albo członka jego najbliższej lub bliskiej rodziny wywołane różnicą zdań na temat:
  - zastosowania zasady rachunkowości,
  - sposobu, w jaki mają być zaprezentowane informacje finansowe;
- osoba usiłująca wpływać na proces podejmowania decyzji przez zawodowego księgowego, na przykład, w odniesieniu do udzielania zamówień lub stosowania zasady rachunkowości.

### Identyfikacja zagrożeń związanych z wykorzystaniem technologii

200.6 A2 Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności związanych z wykorzystaniem technologii, które mogłyby wywołać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania czynności zawodowych:

- zagrożenia czerpania korzyści własnych
  - dostępne dane mogłyby być niewystarczające do efektywnego wykorzystania technologii,
  - technologia mogłaby nie być odpowiednia do celu, w jakim ma być używana,
  - księgowy mógłby nie posiadać wystarczających informacji i wiedzy specjalistycznej lub dostępu do eksperta posiadającego wystarczającą wiedzę, aby wykorzystać i wyjaśnić technologię oraz jej odpowiedniość do zamierzonego celu.

(Zob. par. 230,2).
- zagrożenia autokontroli
  - technologia została zaprojektowana lub opracowana z wykorzystaniem wiedzy, doświadczenia lub osądu księgowego lub organizacji zatrudniającej.

...

### **Ocena zagrożeń**

- 200.7 A1 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafach 120.6 A1 i 120.8 A2 mogą wpływać na ocenę, czy zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad jest na akceptowalnym poziomie.
- 200.7 A2 Na ocenę poziomu zagrożenia przez zawodowego księgowego ma również wpływ rodzaj i zakres czynności zawodowej.
- 200.7 A3 Na ocenę poziomu zagrożenia przez zawodowego księgowego może mieć wpływ środowisko pracy wewnątrz zatrudniającej go organizacji oraz środowisko jej działalności. Na przykład:
- kierownictwo, które podkreśla wagę etycznego postępowania i oczekiwanie, że pracownicy będą postępowali w sposób etyczny;
  - polityki i procedury uprawniające i zachęcające pracowników do informowania osób na wyższych szczeblach zarządzania o wszelkich niepokojących ich zagadnieniach etycznych bez obawy poniesienia kary;
  - polityki i procedury wdrażania i monitorowania jakości pracy pracowników;

- systemy nadzoru korporacyjnego lub inne struktury nadzoru oraz silna kontrola wewnętrzna;
- procedury rekrutacyjne podkreślające wagę zatrudniania wysokiej klasy kompetentnych pracowników;
- bieżące informowanie wszystkich pracowników o politykach i procedurach, w tym o wszelkich zmianach, a także prowadzenie odpowiedniego szkolenia i kształcenia dotyczącego tych polityk i procedur;
- etyka i kodeks postępowania.

200.7 A4 Na ocenę poziomu zagrożenia związanego z wykorzystaniem technologii przez zawodowego księgowego może mieć również wpływ środowisko pracy wewnątrz zatrudniającej go organizacji oraz środowisko jej działalności. Na przykład:

- poziom nadzoru korporacyjnego i kontroli wewnętrznej nad technologią;
- oceny jakości i funkcjonalności technologii przeprowadzane przez stronę trzecią;
- szkolenie, które jest przeprowadzane regularnie dla wszystkich zaangażowanych pracowników, tak aby uzyskali oni i utrzymywali kompetencje zawodowe w celu wystarczającego zrozumienia, wykorzystania i wyjaśnienia technologii oraz jej odpowiedniości do zamierzonego celu.

...te

## ROZDZIAŁ 220

### SPORZĄDZANIE I PREZENTACJA INFORMACJI

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

#### **Pełaganie na Wykorzystanie pracy innych osób**

**R220.7** Zawodowy księgowy, który zamierza ~~polegać na~~ ~~korzystać z~~ pracy innych osób, zarówno wewnątrz, jak na zewnątrz zatrudniającej go organizacji lub innych organizacji, stosuje zawodowy osąd w celu określenia, jakie właściwe działania ewentualnie podjąć, aby wypełnić obowiązki określone w paragrafie R220.4.

**220.7 A1** ~~— Czynniki rozważane podczas ustalania, czy polegać na do rozważenia, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę~~ innych ~~jest racjonalne~~ osób, obejmują:

- reputację i specjalistyczną wiedzę oraz zasoby dostępne innej osobie lub organizacji;
- czy inna osoba podlega pod mające zastosowanie standardy zawodowe i etyczne.

Takie informacje mogłyby być uzyskane z wcześniejszej współpracy lub na podstawie konsultacji z inną osobą lub organizacją.



### **Korzystanie z wyników zastosowania technologii**

**R220.8** Zawodowy księgowy, który zamierza wykorzystać wyniki zastosowania technologii, niezależnie od tego, czy technologia ta została opracowana wewnątrz firmy, czy dostarczona przez strony trzecie, stosuje zawodowy osąd w celu określenia, jakie kroki ewentualnie podjąć, aby wypełnić obowiązki określone w paragrafie R220.4.

**220.8 A1** Czynniki do rozważenia, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać wyniki zastosowania technologii, obejmują:

- charakter czynności, jakie mają zostać wykonane z wykorzystaniem technologii;
- spodziewane wykorzystanie lub zakres polegania na wynikach zastosowania technologii;
- czy księgowy potrafi sam lub ma dostęp do eksperta, który potrafi zrozumieć, wykorzystać i wyjaśnić technologię oraz jej odpowiedniość do zamierzonego celu;
- czy zastosowana technologia została odpowiednio przetestowana i oceniona pod kątem zamierzonego celu;
- wcześniejsze doświadczenie z daną technologią oraz to, czy jej wykorzystanie do określonych celów jest powszechnie akceptowane;
- nadzór organizacji zatrudniającej nad projektem, opracowaniem, wdrożeniem, obsługą, utrzymaniem, monitorowaniem, aktualizacją lub modernizacją technologii;
- kontrole dotyczące wykorzystania technologii, w tym procedury autoryzacji dostępu użytkownika do technologii i nadzorowania takiego wykorzystania;
- odpowiedniość danych wprowadzanych do technologii, w tym danych i wszelkich powiązanych decyzji oraz decyzji podejmowanych przez pojedyncze osoby w trakcie korzystania z technologii.

...

### **Inne rozważania**

**220.11 A1** Gdy zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad odnoszące się do sporządzania i prezentacji informacji wynikają z faktu posiadania udziałów finansowych, w tym wynagrodzeń i świadczeń motywacyjnych powiązanych ze sprawozdawczością finansową i podejmowaniem decyzji, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 240.

**220.11 A2** Gdy informacje wprowadzające w błąd mogą wiązać się z naruszeniem przepisów prawa i regulacji, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 260.

**220.11 A3** Gdy zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad odnoszące się do sporządzania i prezentacji informacji wynikają z nacisku, zastosowanie mają wymogi i wskazówki dotyczące ich zastosowania określone w Rozdziale 270.

**220.11 A4** Gdy zawodowy księgowy rozważa wykorzystanie pracy innych osób lub wyników zastosowania technologii, powinien ustalić, czy ma możliwość uzyskania w ramach organizacji zatrudniającej informacji niezbędnych do ustalenia, czy takie wykorzystanie jest właściwe.

...

## ROZDZIAŁ 260

### REAGOWANIE NA NARUSZENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

##### Obowiązki zawodowego księgowego wyższego szczebla zatrudnionego w przedsiębiorstwie

...

*Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania*

...

Ustalenie, czy ujawnić sprawę właściwemu organowi

R260.21 Jeżeli zawodowy księgowy wyższego szczebla ustali, że ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi jest w danych okolicznościach właściwym działaniem, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.4(d)3 niniejszego Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń.

*Nieuchronne naruszenie*

R260.22 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy wyższego szczebla może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym działaniu, co do którego mógłby mieć uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które wyrządzi znaczące szkody inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Po początkowym rozważeniu, czy właściwe byłoby omówienie sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w zatrudniającej go organizacji, księgowy dokonuje zawodowego osądu i decyduje, czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi w celu zapobieżenia grożącemu naruszeniu lub złagodzenia jego skutków. W przypadku dokonania ujawnienia, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.4(d)3 niniejszego Kodeksu.

...

##### Obowiązki zawodowych księgowych innych niż zawodowi księgowi wyższego szczebla

R260.26 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może ustalić, że ujawnienie danej sprawy właściwemu organowi jest odpowiednim sposobem postępowania. Jeżeli księgowy podejmie taką decyzję zgodnie z paragrafami 260.20 A2 i A3, ujawnienie to jest dopuszczalne zgodnie z paragrafem R114.4(d)3 niniejszego Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń.

...

## CZĘŚĆ 3 – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD

### ROZDZIAŁ 300

#### ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

**R300.4** Zawodowy księgowy przestrzega podstawowych zasad określonych w Rozdziale 110 oraz stosuje ramowe założenia koncepcyjne określone w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad.

**R300.5** Rozstrzygając kwestie etyczne zawodowy księgowy bierze pod uwagę kontekst, w jakim dana kwestia powstała lub może powstać. Jeżeli osoba będąca zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód wykonuje czynności zawodowe na podstawie powiązań z firmą jako wykonawca, pracownik lub właściciel, osoba ta przestrzega postanowień Części 2, które mają zastosowanie w takich okolicznościach.

300.5 A1 Przykłady sytuacji, w których postanowienia Części 2 mają zastosowanie do zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód, obejmują:

- przypadki konfliktu interesu, gdy zawodowy księgowy jest odpowiedzialny za wybór dostawcy dla firmy, gdzie członek najbliższej rodziny księgowego może odnieść korzyść finansową z takiej umowy. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 210;
- sporządzanie lub prezentację informacji finansowych dla klienta lub firmy księgowego. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 220;
- propozycje przyjęcia zachęty, na przykład w postaci regularnego proponowania przez dostawcę firmy bezpłatnych biletów na wydarzenia sportowe. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 250;
- przypadki nacisku ze strony partnera odpowiedzialnego za zlecenie na nieprawidłowe wykazywanie godzin płatnych za zlecenie na rzecz klienta. W takich okolicznościach stosuje się wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w Rozdziale 270;

300.5 A2 Im wyższe stanowisko zajmuje zawodowy księgowy, tym większa zdolność i możliwość dostępu do informacji oraz wpływania na polityki, decyzje oraz działania podejmowane przez inne osoby związane z firmą. W zakresie możliwym do zrealizowania, uwzględniając ich stanowisko oraz staż pracy w firmie, od księgowych oczekuje się promowania w firmie kultury opartej na etycznym postępowaniu i wykazywania się etycznym postępowaniem w kontaktach z osobami, z którymi księgowy lub firma mają powiązania zawodowe lub gospodarcze, zgodnie z paragrafem 120.13.A3. Przykłady działań, jakie mogą zostać podjęte, obejmują wprowadzenie, wdrożenie i nadzór nad:

- programami nauczania i szkolenia z etyki;
- procesami firmy i oceną wyników a także kryteriami nagradzania promującymi etyczną kulturę;
- politykami dotyczącymi etyki oraz informowania o naruszeniach (ang. *whistle-blowing*);
- politykami i procedurami opracowanymi w celu zapobiegania naruszaniu przepisów prawa i regulacji.

## Identyfikacja zagrożeń

300.6 A1 Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogą powstawać w wyniku szerokiej gamy faktów i okoliczności. Kategorie zagrożeń są opisane w paragrafie 120.6 A3. Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności w ramach każdej z tych kategorii, które mogą stwarzać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania usług profesjonalnych:

(a) zagrożenia czerpania korzyści własnych

- posiadanie przez zawodowego księgowego bezpośredniego udziału finansowego w przedsiębiorstwie klienta;
- oferowanie przez zawodowego księgowego niskiego honorarium w celu uzyskania nowego zlecenia a to honorarium jest tak niskie, że mogłoby to utrudnić wykonanie w tej cenie usługi profesjonalnej zgodnie z obowiązującymi technicznymi i zawodowymi standardami;
- posiadanie przez zawodowego księgowego bliskich powiązań biznesowych z klientem;
- posiadanie przez zawodowego księgowego dostępu do poufnych informacji, które mogłyby być wykorzystane dla osobistych korzyści;
- wykrycie przez zawodowego księgowego znaczącego błędu podczas oceny rezultatów poprzednio świadczonej usługi profesjonalnej przez reprezentanta firmy księgowego;

(b) zagrożenia autokontroli

- wydanie przez zawodowego księgowego raportu atestacyjnego na temat skuteczności funkcjonowania wdrożonych przez niego systemów finansowych;
- przygotowanie przez zawodowego księgowego źródłowych danych wykorzystanych do sporządzania zapisów, które stanowią zagadnienie będące przedmiotem zlecenia atestacyjnego;

(c) zagrożenia promowania interesów

- promowanie interesów lub akcji klienta przez zawodowego księgowego;
- występowanie zawodowego księgowego w charakterze pełnomocnika reprezentującego interesy klienta w sprawach sądowych lub sporach ze stronami trzecimi;
- lobbowanie przez zawodowego księgowego na rzecz rozwiązań legislacyjnych korzystnych dla klienta;

- (d) zagrożenia nadmiernej zażyłości
- członek bliskiej lub najbliższej rodziny zawodowego księgowego pełni funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta;
  - członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla klienta albo pracownik klienta na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, był uprzednio partnerem odpowiedzialnym za zlecenie;
  - długotrwała współpraca członka zespołu wykonującego badanie z klientem badania;
- (e) zagrożenia zastraszenia
- groźenie zawodowemu księgowemu odsunięciem od zlecenia dla klienta lub zwolnieniem z firmy ze względu na różnicę zdań dotyczącą sprawy zawodowej;
  - odczuwany przez zawodowego księgowego nacisk, aby zaakceptował ocenę klienta ze względu na posiadaną przez tego klienta większą wiedzę specjalistyczną na temat rozpatrywanego zagadnienia;
  - poinformowanie zawodowego księgowego o tym, że jego planowany awans jest uzależniony od zaakceptowania przez niego niewłaściwego podejścia księgowego;
  - przyjęcie przez zawodowego księgowego znaczącego prezentu od klienta i groźenie, że przyjęcie tego prezentu zostanie ujawnione publicznie.

Identyfikacja zagrożeń związanych z wykorzystaniem technologii

300.6 A2 Poniżej przedstawiono przykłady faktów i okoliczności związanych z wykorzystaniem technologii, które mogłyby wywołać zagrożenia dla zawodowego księgowego podczas wykonywania czynności zawodowych:

- zagrożenia czerpania korzyści własnych
  - dostępne dane mogą być niewystarczające do efektywnego wykorzystania technologii,
  - technologia może nie być odpowiednia do celu, w jakim ma być używana,
  - księgowy może nie posiadać wystarczających informacji i wiedzy specjalistycznej lub dostępu do eksperta posiadającego wystarczającą wiedzę, aby wykorzystać i wyjaśnić technologię oraz jej odpowiedność do zamierzonego celu.

(Zob. par. 230,2).
- zagrożenia autokontroli
  - technologia została zaprojektowana lub opracowana z wykorzystaniem wiedzy, doświadczenia lub osądu księgowego lub firmy.

...

## Ocena zagrożeń

- 300.7 A1 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafach 120.6 A1 i 120.8 A2 mogłyby wpływać na ocenę tego, czy zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad jest na akceptowalnym poziomie. Takie warunki, polityki i procedury mogłyby odnosić się do:
- (a) klienta i środowiska, w jakim prowadzi on działalność; oraz
  - (b) firmy i środowiska, w jakim prowadzi ona działalność.
- 300.7 A2 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonaną przez zawodowego księgowego wpływ ma również rodzaj i zakres usługi profesjonalnej.

### *Klient i środowisko jego działalności*

- 300.7 A3 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonaną przez zawodowego księgowego może mieć wpływ fakt, czy klient jest:
- (a) klientem badania oraz czy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego;
  - (b) klientem usługi atestacyjnej niebędącym klientem badania; lub
  - (c) klientem usług nieatestacyjnych.

Na przykład, świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta badania, który jest jednostką zainteresowania publicznego, może być postrzegane jako skutkujące podwyższonym poziomem zagrożenia dla przestrzegania zasady obiektywizmu w odniesieniu do badania.

- 300.7 A4 Struktura ładu korporacyjnego, w tym sposób sprawowana przywództwa w przedsiębiorstwie klienta, mogą promować przestrzeganie podstawowych zasad. Wobec tego na ocenę poziomu zagrożenia dokonaną przez zawodowego księgowego może mieć również wpływ środowisko, w jakim klient prowadzi działalność. Na przykład:
- klient wymaga od odpowiednich osób spoza kierownictwa zatwierdzenia lub akceptacji wyboru firmy mającej wykonać zlecenie;
  - klient ma kompetentny personel posiadający doświadczenie i staż pracy niezbędne do podejmowania decyzji zarządczych;
  - klient wdrożył procedury wewnętrzne zapewniające obiektywne wybory w przetargach na wykonanie zleceń nieatestacyjnych;
  - klient posiada strukturę ładu korporacyjnego, która zapewnia odpowiedni nadzór i przepływ informacji dotyczących usług firmy.

### *Firma i środowisko jej działalności*

- 300.7 A5 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonywaną przez zawodowego księgowego wpływ może mieć środowisko pracy wewnątrz firmy zatrudniającej księgowego oraz środowisko, w jakim ta firma prowadzi działalność. Na przykład:
- kierownictwo firmy zachęca do przestrzegania podstawowych zasad i buduje oczekiwanie, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne będą działać w interesie publicznym;
  - polityki i procedury ustalania i monitorowania przestrzegania podstawowych zasad przez cały personel;

- wynagrodzenie, nagrody za wyniki oraz polityki i procedury dyscyplinarne, które zachęcają do przestrzegania podstawowych zasad;
- zarządzanie uzależnieniem od przychodów uzyskiwanych od jednego klienta;
- posiadanie przez partnera odpowiedzialnego za zlecenie upoważnienia w ramach firmy do podejmowania decyzji dotyczących przestrzegania podstawowych zasad, w tym wszelkich decyzji o akceptacji zleceń lub świadczeniu usług dla klienta;
- wymogi dotyczące wykształcenia, szkolenia i doświadczenia;
- procesy ułatwiające reagowanie na wewnętrzne i zewnętrzne wątpliwości lub skargi.

300.7 A6 Na ocenę poziomu zagrożenia dokonywaną przez zawodowego księgowego mogłoby mieć wpływ środowisko pracy wewnątrz firmy księgowego oraz środowisko jej działalności. Na przykład:

- poziom nadzoru korporacyjnego i kontroli wewnętrznej nad technologią;
- oceny jakości i funkcjonalności technologii przeprowadzane przez stronę trzecią;
- szkolenie, które jest przeprowadzane regularnie dla wszystkich zaangażowanych pracowników, tak aby uzyskali oni i utrzymywali kompetencje zawodowe w celu wystarczającego zrozumienia, wykorzystania i wyjaśnienia technologii oraz jej odpowiedniości do zamierzonego celu.

*Rozważenie nowych informacji lub zmian faktów i okoliczności*

300.7 A6A7 Nowe informacje lub zmiany faktów i okoliczności mogą:

- (a) wpływać na poziom zagrożenia; lub
- (b) wpływać na wnioski zawodowego księgowego, czy zastosowane zabezpieczenia będą nadal odpowiednie w celu reakcji na zidentyfikowane zagrożenia.

W takich sytuacjach działania, które były już wdrożone jako zabezpieczenia, mogą nie być nadal skuteczną reakcją na zagrożenia. Odpowiednie stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga od zawodowego księgowego ponownej oceny i reakcji na zagrożenia. (Zob. par. R120.9 i R120.10).

300.7 A7A8 Przykłady nowych informacji lub zmian faktów i okoliczności, które mogą mieć wpływ na poziom zagrożenia, obejmują sytuacje, kiedy:

- zakres usługi profesjonalnej zostaje rozszerzony;
- klient staje się jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych lub nabywa inną jednostkę organizacyjną;
- firma łączy się z inną firmą;
- zawodowy księgowy jest zaangażowany wspólnie przez dwóch klientów i powstaje spór pomiędzy tymi klientami;
- następuje zmiana w powiązaniach osobistych zawodowego księgowego lub powiązaniach dotyczących członków jego najbliższej rodziny.

...

## ROZDZIAŁ 320

### ZLECENIA ZAWODOWE

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

##### Wykorzystanie pracy eksperta

**R320.10** Gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę eksperta, ~~ma obowiązek ustalić podczas wykonywania czynności zawodowej, ustala~~, czy to wykorzystanie jest uzasadnione właściwe dla zamierzonego celu.

320.10 A1 Czynniki do rozważenia, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę eksperta, obejmują:

- reputację i specjalistyczną wiedzę eksperta, oraz zasoby dostępne dla eksperta oraz zawodowe i etyczne standardy ekspertowi;
- czy ekspert podlega pod mające zastosowanie do eksperta standardy zawodowe i etyczne.

Takie informacje mogą być uzyskane z wcześniejszej współpracy z ekspertem lub w drodze podstawie konsultacji z innymi osobami na jego temat.

##### Korzystanie z wyników zastosowania technologii

**R320.11** W przypadku, gdy zawodowy księgowy zamierza korzystać z wyników zastosowania technologii podczas wykonywania czynności zawodowych, księgowy powinien ustalić, czy takie wykorzystanie jest odpowiednie do zamierzonego celu.

320.11 A1 Czynniki do rozważenia, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać wyniki zastosowania technologii, obejmują:

- charakter czynności, jakie mają zostać wykonane z wykorzystaniem technologii;
- spodziewane wykorzystanie lub zakres polegania na wynikach zastosowania technologii;
- czy księgowy potrafi sam lub ma dostęp do eksperta, który potrafi zrozumieć, wykorzystać i wyjaśnić technologię oraz jej odpowiedniość do zamierzonego celu;
- czy zastosowana technologia została odpowiednio przetestowana i oceniona pod kątem zamierzonego celu;
- wcześniejsze doświadczenie z daną technologią oraz to, czy jej wykorzystanie do określonych celów jest powszechnie akceptowane;
- nadzór firmy nad projektem, opracowaniem, wdrożeniem, obsługą, utrzymaniem, monitorowaniem, aktualizacją lub unowocześnianiem technologii;
- kontrole dotyczące wykorzystania technologii, w tym procedury autoryzacji dostępu użytkownika do technologii i nadzorowania takiego wykorzystania;



- odpowiedniość danych wprowadzanych do technologii, w tym danych i wszelkich powiązanych decyzji oraz decyzji podejmowanych przez pojedyncze osoby w trakcie korzystania z technologii.

**Inne rozważania**

320.12 A1 Gdy zawodowy księgowy rozważa wykorzystanie pracy ekspertów lub wyników zastosowania technologii, należy rozważyć, czy księgowy ma możliwość uzyskania wewnątrz firmy informacji niezbędnych do ustalenia, czy takie wykorzystanie jest właściwe.

...

WERSJA ROBOCZA

## ROZDZIAŁ 360

### REAGOWANIE NA NARUSZENIE PRZEPISÓW PRAWA I REGULACJI

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

##### Badania sprawozdań finansowych

...

*Ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania*

...

Ustalenie, czy ujawnić sprawę właściwemu organowi

R360.26 Jeżeli zawodowy księgowy ustali, że ujawnienie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi jest w danych okolicznościach odpowiednim sposobem działania, ujawnienie jest dozwolone zgodnie z paragrafem R114.4(d)3 Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń. Księgowy rozważa również, czy właściwe jest poinformowanie klienta o swoim zamiarze przed ujawnieniem danej sprawy.

*Nieuchronne naruszenie*

R360.27 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym postępowaniu, co do którego ma uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które wyrządziłoby znaczące szkody inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Po początkowym rozważeniu, czy właściwe byłoby omówienie sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, księgowy dokonuje zawodowego osądu i decyduje, czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi w celu zapobieżenia grożącemu naruszeniu lub złagodzenia jego skutków. W przypadku dokonania ujawnienia, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.4(d)3 niniejszego Kodeksu.

...

##### Profesjonalne usługi inne niż badania sprawozdań finansowych

*Rozważenie, czy potrzebne są dalsze działania*

R360.37 Jeżeli zawodowy księgowy ustali, że ujawnienie naruszenia lub podejrzanego naruszenia właściwemu organowi jest w danych okolicznościach odpowiednim sposobem działania, ujawnienie jest dozwolone zgodnie z paragrafem R114.4(d)3 Kodeksu. Dokonując ujawnienia, księgowy ma obowiązek działać w dobrej wierze i zachować ostrożność przy formułowaniu oświadczeń i stwierdzeń. Księgowy rozważa również, czy właściwe jest poinformowanie klienta o swoim zamiarze przed ujawnieniem danej sprawy.

*Nieuchronne naruszenie*

R360.38 W wyjątkowych okolicznościach zawodowy księgowy może dowiedzieć się o faktycznym lub planowanym działaniu, co do którego ma uzasadnione przekonanie, że nieuchronnie

doprowadzi ono do naruszenia przepisów prawa lub regulacji, które wyrządziłyby znaczące szkody inwestorom, wierzycielom, pracownikom lub ogółowi społeczeństwa. Po początkowym rozważeniu, czy właściwe byłoby omówienie sprawy z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór w jednostce, księgowy dokonuje zawodowego osądu i decyduje, czy niezwłocznie ujawnić daną sprawę właściwemu organowi w celu zapobieżenia grożącemu naruszeniu lub złagodzenia jego skutków. W przypadku dokonania ujawnienia, jest to dozwolone na mocy paragrafu R114.1(d)3 niniejszego Kodeksu.

...

WERSJA ROBOCZA

## MIĘDZYNARODOWE STANDARDY NIEZALEŻNOŚCI

### (CZĘŚCI 4A I 4B)

### CZĘŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU

#### ROZDZIAŁ 400

#### ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH DO NIEZALEŻNOŚCI DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

#### Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych

**R400.15** –Firma lub firma należąca do sieci nie –przyjmuje obowiązków –zarządczych dla klienta badania.

400.15 A1 Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie, kierowanie i zarządzanie jednostką, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania, alokowania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych.

400.15 A2 Jeżeli firma lub firma należąca do sieci przyjmuje obowiązki zarządcze dla klienta badania, stwarza to zagrożenia autokontroli, czerpania korzyści własnych i nadmiernej zażyłości. Przyjęcie obowiązków zarządczych mogłoby również stworzyć zagrożenie promowania interesów, ponieważ firma lub firma należąca do sieci zaczyna w zbyt dużym stopniu podzielać poglądy kierownictwa jednostki lub jej interesy stają się za bardzo zbieżne z interesami kierownictwa jednostki.

400.15 A3 Określenie, czy dana czynność stanowi obowiązek zarządczy, zależy od okoliczności i wymaga zastosowania zawodowego osądu. Przykłady czynności, które byłyby uważane za obowiązki zarządcze, obejmują:

- ustalanie polityk i strategicznych kierunków;
- zatrudnianie i zwalnianie pracowników;
- kierowanie i ponoszenie odpowiedzialności za działania pracowników w odniesieniu do ich pracy dla jednostki;
- autoryzowanie transakcji;
- kontrolowanie lub zarządzanie rachunkami bankowymi lub inwestycjami;
- decydowanie, które rekomendacje firmy lub firmy należącej do sieci, lub innych stron trzecich wdrożyć;
- raportowanie osobom sprawującym nadzór w imieniu kierownictwa jednostki;
- przyjmowanie odpowiedzialności za:
  - sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;

- zaprojektowanie, wdrożenie, monitorowanie lub utrzymywanie kontroli wewnętrznej.

400.15 A4 Z zastrzeżeniem zgodności z paragrafem R400.14, udzielanie porad i wydawanie zaleceń w celu wsparcia kierownictwa klienta badania w wypełnianiu jego obowiązków nie stanowi przyjęcia odpowiedzialności zarządczej. Udzielanie porad i wydawanie zaleceń klientowi badania może natomiast stwarzać zagrożenie autokontroli, co jest omówione w Rozdziale 600.

**R400.16** Wykonując czynności zawodowe dla klienta badania firma ma obowiązek uzyskać pewność, że kierownictwo klienta dokonuje wszystkich osądów i podejmuje decyzje, które są właściwe dla jego obowiązków. Obejmuje to upewnienie się, że kierownictwo klienta:

(a) wyznacza osobę posiadającą odpowiednie umiejętności, wiedzę i doświadczenie, która będzie cały czas odpowiedzialna za decyzje klienta i nadzór nad wykonywanymi czynnościami. Powyższe zakłada, że osoba ta, najlepiej z kierownictwa wyższego szczebla, rozumie:

- (i) cele, rodzaj i rezultaty tych czynności, oraz
- (ii) obowiązki zarówno klienta, jak i firmy lub firmy należącej do sieci.

Nie wymaga się jednakże, aby osoba ta posiadała specjalistyczną wiedzę do wykonania lub ponownego wykonania tych czynności;

- (b) sprawuje nadzór nad tymi czynnościami i ocenia zgodność rezultatów wykonanych czynności na rzecz klienta;
- (c) przyjmuje odpowiedzialność za ewentualne działania, które zostaną podjęte w rezultacie tych czynności.

400.16 A1 Jeżeli technologia jest wykorzystywana podczas wykonywania czynności zawodowych na rzecz klienta badania, wymogi określone w paragrafach R400.15 i R400.16 mają zastosowanie niezależnie od charakteru i zakresu takiego wykorzystania technologii.

...

## ROZDZIAŁ 520

### POWIĄZANIA GOSPODARCZE

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

520.3 A1 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” udziału finansowego oraz „znaczenia” powiązania gospodarczego. Podczas ustalania, czy taki udział finansowy jest istotny dla danej osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.

520.3 A2 Przykłady bliskiego powiązania gospodarczego wynikającego z powiązania handlowego lub wspólnego udziału finansowego obejmują:

- posiadanie udziału finansowego we wspólnym przedsięwzięciu albo z klientem, lub z właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa

wyższego szczebla lub inną osobą wykonującą czynności wyższego szczebla menadżerskiego dla tego klienta;

- ustalenia dotyczące połączenia jednej lub kilku usług lub produktów firmy lub firmy należącej do sieci z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta, a następnie wprowadzenia takiego pakietu na rynek w imieniu obydwu stron;
- ~~ustalenia dotyczące dystrybucji lub marketingu, w ramach, na mocy~~ których firma lub firma należąca do sieci zajmuje się sprzedażą, odsprzedażą, dystrybucją lub zbytem produktów lub usług klienta, czy też klient zajmuje się sprzedażą, odsprzedażą, dystrybucją lub zbytem produktów lub usług firmy lub firmy należącej do sieci.
- ustalenia, na mocy których firma lub firma należąca do sieci opracowuje wspólnie z klientem produkty lub rozwiązania, które jedna lub obie strony sprzedają lub na które udzielają licencji stronom trzecim.

520.3 A3 Przykładem sytuacji, która może tworzyć bliskie powiązanie gospodarcze, w zależności od faktów i okoliczności, jest umowa, na mocy której firma lub firma należąca do sieci sprzedaje klientowi lub kupuje od niego licencje na produkty lub rozwiązania.

...

#### **Zakup produktów lub usług**

520.6 A1 Zakup produktów lub usług, w tym licencji na technologie, od klienta badania przez firmę, firmę należąca do sieci, członka zespołu wykonującego badanie lub jakiegokolwiek osoby z jego najbliższej rodziny zazwyczaj nie stwarza zagrożenia dla niezależności, jeżeli transakcja jest dokonywana w normalnym toku działalności gospodarczej oraz na warunkach rynkowych. Takie transakcje mogą mieć jednak taki charakter i wielkość, że wywołują zagrożenie czerpania korzyści własnych.

520.6 A2 Przykłady działań, które mogą wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- wyeliminowanie lub ograniczenie rozmiarów transakcji;
- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.

#### **Dostarczanie, sprzedaż, odsprzedaż lub udzielanie licencji na technologie**

520.7 A1 W przypadku gdy firma lub firma należąca do sieci dostarcza, sprzedaje, odsprzedaż lub udziela licencji na technologie:

- (a) klientowi badania; lub
- (b) podmiotowi, który świadczy usługi z wykorzystaniem takiej technologii na rzecz klientów badania firmy lub firmy należącej do sieci,

w zależności od faktów i okoliczności, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w Rozdziale 600.

...

## **ROZDZIAŁ 600**

### **ŚWIADCZENIE USŁUG NIEATESTACYJNYCH DLA KLIENTA BADANIA**

## Wprowadzenie

- 600.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych, określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
- 600.2 Firmy i firmy należące do sieci mogą świadczyć dla swoich klientów badania szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie ze swoimi umiejętnościami i specjalistyczną wiedzą. Świadczenie usług nieatestacyjnych klientom badania może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad i dla niezależności.
- 600.3 Niniejszy rozdział określa wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności podczas świadczenia usług nieatestacyjnych klientom badania. Następne podrozdziały określają szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, gdy firma lub firma należąca do sieci świadczy pewne rodzaje usług nieatestacyjnych dla klientów badania i wskazują rodzaje zagrożeń, które mogą na skutek tego powstać.
- 600.4 Niektóre z podrozdziałów zawierają wymogi, które wyraźnie zakazują firmie lub firmie należącej do sieci świadczenia niektórych usług dla klienta badania, ponieważ powstałe zagrożenia nie mogą być usunięte i nie można zastosować zabezpieczeń, aby ograniczyć zagrożenia do akceptowalnego poziomu.
- 600.5 Nowe praktyki gospodarcze, rozwój rynków finansowych i zmiany technologiczne, to niektóre ze zmian, które uniemożliwiają sporządzenie listy wszystkich usług nieatestacyjnych, jakie firmy lub firmy należące do sieci mogą świadczyć dla klienta badania. Ramowe założenia koncepcyjne i przepisy ogólne zawarte w niniejszym rozdziale mają zastosowanie, gdy firma proponuje klientowi świadczenie usług nieatestacyjnych, dla których nie istnieją szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK.
- 600.6 Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w niniejszym rozdziale mają zastosowanie w przypadku, gdy firma lub firma należąca do sieci:
- (a) wykorzystuje technologię do świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania; lub
  - (b) dostarcza, sprzedaje, odsprzedaje lub udziela licencji na technologię, co skutkuje świadczeniem usług nieatestacyjnych przez firmę lub firmę należącą do sieci:
    - (i) klientowi badania; lub
    - (ii) podmiotowi, który świadczy usługi z wykorzystaniem takiej technologii na rzecz klientów badania firmy lub firmy należącej do sieci.

...

## Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

### Postanowienia ogólne

...

#### *Identyfikacja i ocena zagrożeń*

Wszyscy klienci badania

- 600.9 A1 Opis kategorii zagrożeń, jakie mogą powstać w związku ze świadczeniem przez firmę lub firmę należącą do sieci usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania, znajduje się w paragrafie 120.6 A3.
- 600.9 A2 Czynniki, które są istotne przy identyfikacji różnych zagrożeń, jakie mogą powstać w wyniku świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania oraz oceny poziomu tych zagrożeń, obejmują:
- rodzaj, zakres, zamierzone zastosowanie i cel usługi;
  - sposób, w jaki usługa będzie świadczona, na przykład personel, który będzie zaangażowany w świadczenie usługi i jego lokalizacja;
  - zależność klienta od usługi, w tym częstotliwość, z jaką usługa będzie świadczona;
  - środowisko prawne i regulacyjne, w którym usługa jest świadczona;
  - czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego;
  - poziom specjalistycznej wiedzy kierownictwa i pracowników klienta w odniesieniu do rodzaju świadczonej usługi;
  - zakres, w jakim klient określa znaczące sprawy wymagające osądu; (Zob. par. R400.15 do R400.16);
  - czy rezultat usługi będzie miał wpływ na zapisy księgowe lub na sprawy odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym, o którym firma wyrazi swoją opinię, a jeżeli tak:
    - zakres, w jakim rezultat usługi będzie miał istotny wpływ na sprawozdanie finansowe,
    - stopień subiektywizmu związanego z ustaleniem właściwych kwot lub podejściem do tych spraw odzwierciedlonych w sprawozdaniu finansowym;
  - rodzaj i zakres wpływu usługi, jeżeli jakkolwiek występuje, na systemy generujące informacje, które stanowią znaczącą część:
    - zapisów księgowych lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię,
    - kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową klienta;
  - poziom zaufania, jakie będzie pokładane w rezultacie danej usługi w ramach badania;
  - wynagrodzenie za świadczenie danej usługi nieatestacyjnej.
- 600.9 A3 Podrozdziały od 601 do 610 zawierają przykłady dodatkowych, istotnych czynników przy identyfikacji zagrożeń dla niezależności, stwarzanych przez świadczenie określonych usług nieatestacyjnych oraz ocenie poziomu tych zagrożeń.

...

#### Zagrożenia autokontroli

- 600.13 A1 Gdy firma lub firma należącą do sieci świadczy usługę nieatestacyjną na rzecz klienta badania, może istnieć ryzyko, że firma będzie przeprowadzała badanie swojej własnej pracy lub pracy firmy należącej do sieci, co spowoduje powstanie zagrożenia autokontroli. Zagrożenie autokontroli to zagrożenie, że firma lub firma należącą do sieci niewłaściwie oceni wyniki



wcześniej dokonanego osądu, w trakcie wykonywania usługi nieatestacyjnej, lub czynności wykonanej przez osobę w firmie lub firmie należącej do sieci, na których zespół wykonujący badanie będzie polegał przy formułowaniu osądu w ramach przeprowadzania badania;

- R600.14** Przed wykonaniem usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta, firma lub firma należąca do sieci ustala, czy wykonanie tej usługi może stworzyć zagrożenie autokontroli, dokonując oceny, czy istnieje ryzyko, że:
- (a) wyniki usługi będą stanowić część lub wpływać na zapisy księgowe, kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe, na temat którego firma wyrazi opinię; oraz
  - (b) 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 należąca do sieci w trakcie świadczenia tej usługi.

Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego

- 600.15 A1 Kiedy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, interesariusze mają większe oczekiwania co do niezależności firmy. Te podwyższone oczekiwania są istotne dla testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, stosowanego do oceny zagrożenia autokontroli, powstałego w wyniku świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego.
- 600.15 A2 W przypadku, gdy świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego stwarza zagrożenie autokontroli, nie ma możliwości eliminacji tego zagrożenia i nie da się zastosować zabezpieczeń w celu ograniczenia tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

Zagrożenia autokontroli

- R600.16** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie takiej usługi może stworzyć zagrożenie autokontroli w odniesieniu do badania sprawozdania finansowego, o którym firma będzie wyrażać opinię. (Zob. par. 600.13 A1 i R600.14).

...

## **PODROZDZIAŁ 601 – USŁUGI Z ZAKRESU RACHUNKOWOŚCI I USŁUGI KSIĘGOWE**

### **Wprowadzenie**

- 601.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych dla klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspomagających dotyczących zastosowania RZK zawartych w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK, opisane w paragrafach od 600.1 do R600.27.

...

## Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

*Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R601.5** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć na rzecz klienta badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych obejmujących sporządzenie sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię, lub sporządzenia informacji finansowych stanowiących podstawę tego sprawozdania finansowego, chyba że:

- (a) usługi mają rutynowy lub mechaniczny charakter; oraz
- (b) firma reaguje na wszelkie zagrożenia, które nie są na akceptowalnym poziomie.

601.5 A1 Usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe o charakterze rutynowym lub mechanicznym:

- (a) obejmują informacje, dane lub materiały, w odniesieniu do których klient dokonał wszelkich osądów lub podjął wszelkie decyzje, jakie mogą być konieczne; oraz
- (b) wymagają niewielkiego lub nie wymagają zawodowego osądu.

601.5 A2 Usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe mogą być wykonywane ręcznie lub w sposób zautomatyzowany: Przy ustalaniu, czy zautomatyzowana usługa jest rutynowa lub mechaniczna, należy wziąć pod uwagę takie czynniki, jak czynności wykonywane przy użyciu technologii i jej wyniki, a także to, czy zastosowana technologia dostarcza zautomatyzowaną usługę, która opiera się na specjalistycznej wiedzy lub osądzie firmy lub firmy należącej do sieci, lub też wymaga takiej wiedzy lub osądu.

601.5 A3 Przykładami usług, wykonywanych ręcznie lub w sposób zautomatyzowany, które mogą być uważane za rutynowe lub mechaniczne, są:

- sporządzanie kalkulacji lub raportów płacowych na podstawie danych sporządzonych przez klienta do zatwierdzenia i wypłaty przez klienta;
- księgowanie powtarzających się transakcji, których kwoty są łatwe do ustalenia z dokumentów lub danych źródłowych, takich jak rachunki za usługi komunalne, gdzie klient ustalił lub zatwierdził odpowiednią dekretację księgową;
- obliczanie amortyzacji środków trwałych, jeżeli klient ustala politykę rachunkowości i szacuje okres użytkowania i wartości rezydualne;
- wprowadzenie transakcji zadekretowanych przez klienta do księgi głównej;
- wprowadzanie zapisów zatwierdzonych przez klienta do zestawienia obrotów i sald;
- sporządzanie sprawozdania finansowego na podstawie informacji zawartych w zatwierdzonym przez klienta zestawieniu obrotów i sald oraz sporządzanie powiązanych not na podstawie zatwierdzonych przez klienta zapisów.

Firma lub firma należąca do sieci może świadczyć takie usługi na rzecz klientów badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że firma lub firma należąca do sieci spełnia wymagania paragrafu R400.14–16 w celu zapewnienia, że nie

przyjmuje odpowiedzialności zarządczej w związku z tą usługą oraz spełnia wymaganie określone w paragrafie R601.5 (b).

601.5 **A3A4** Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie autokontroli wywołane podczas świadczenia usług z zakresu rachunkowości i usług księgowych o charakterze rutynowym lub mechanicznym dla klienta badania, obejmują:

- wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie;
- zaangażowanie odpowiedniego kontrolera, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania lub danej usługi.

...

## PODROZDZIAŁ 606 – USŁUGI Z ZAKRESU SYSTEMÓW TECHNOLOGII INFORMACYJNEJ

### Wprowadzenie

606.1 Dla zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych podczas świadczenia usługi z zakresu systemów technologii informacyjnej (IT) na rzecz klienta badania, oprócz szczegółowych wymogów i materiałów wspomagających dotyczących zastosowania RZK, zawartych w niniejszym podrozdziale, znaczenie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w paragrafach od 600.1 do 600.27 A1.

### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

#### Opis usługi

606.2 A1 Usługi z zakresu systemów IT obejmują szerołą gamę usług, w tym:

- projektowanie lub ~~wdrażanie~~ rozwój systemów IT dla — dotyczących sprzętu komputerowego lub oprogramowania;
- wdrażanie systemów IT, w tym instalacja, konfiguracja, tworzenie interfejsów lub dostosowanie do potrzeb klienta;
- obsługa, utrzymanie, monitorowanie, aktualizacja lub modernizacja systemów IT;
- gromadzenie lub przechowywanie danych lub zarządzanie (bezpośrednio lub pośrednio) hostingiem danych;

606.2 A2 Systemy IT mogą:

- (a) gromadzić dane źródłowe;
- (b) tworzyć część kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową;
- (c) generować informacje, które wpływają na dokumentację księgową lub sprawozdanie finansowe, w tym powiązane ujawnienia.

Systemy IT mogą również obejmować zagadnienia, które nie są związane z dokumentacją księgową klienta badania lub kontrolą wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdaniem finansowym.

## Ryzyko związane z przyjmowaniem obowiązków zarządczych podczas świadczenia usługi z zakresu systemów IT

**R606.3** Paragraf R400.13 wyklucza możliwość przyjęcia przez firmę lub firmę należącą do sieci obowiązków zarządczych. Podczas świadczenia usług z zakresu systemów IT dla klienta badania, firma lub firma należąca do sieci ma obowiązek upewnić się, że:

- (a) klient potwierdza swoją odpowiedzialność za wprowadzenie i nadzorowanie systemu kontroli wewnętrznej;
- (b) klient ~~przydziela obowiązki dotyczące podejmowania wszystkich decyzji zarządczych z zakresu projektowania i wdrażania systemów sprzętu komputerowego~~, za pośrednictwem kompetentnej osoby (lub oprogramowania kompetentnemu pracownikowi,osób), najlepiej ~~spośród~~ w ramach spośród kierownictwa wyższego szczebla;
- ~~(c) klient~~, podejmuje ~~wszystkie decyzje zarządcze~~, które są właściwą ~~związane z odpowiedzialnością kierownictwa~~ dotyczące ~~procesu projektowania i, rozwoju, wdrażania, obsługi, utrzymania, monitorowania, aktualizacji lub modernizacji systemów IT;~~ odpowiedzialnością kierownictwa dotyczące procesu projektowania i, rozwoju, wdrażania, obsługi, utrzymania, monitorowania, aktualizacji lub modernizacji systemów IT;
- ~~(dc)~~ klient ocenia adekwatność i wyniki ~~zaprojektowania i projektu, rozwoju, wdrożenia tego, obsługi, utrzymania, monitorowania, aktualizacji lub modernizacji systemu IT;~~ zaprojektowania i projektu, rozwoju, wdrożenia tego, obsługi, utrzymania, monitorowania, aktualizacji lub modernizacji systemu IT; oraz
- ~~(ed)~~ klient ponosi odpowiedzialność za obsługę systemu ~~(sprzętu komputerowego i oprogramowania)IT~~ oraz za generowane lub wykorzystywane lub generowane dane.

606.3 A1 Przykłady usług z zakresu systemów IT, które skutkują przyjęciem odpowiedzialności zarządczej, obejmują sytuacje, w których firma lub firma należąca do sieci:

- przechowuje dane lub zarządza (bezpośrednio lub pośrednio) hostingiem danych na rzecz klienta badania. Usługi te obejmują:
  - pełnienie funkcji jedyne go dostępu do systemu informacji finansowych lub niefinansowych klienta badania,
  - zabezpieczanie lub przechowywanie danych lub zapisów klienta badania w taki sposób, że dane lub zapisy klienta badania będą bez tej usługi niekompletne,
  - świadczenie usług bezpieczeństwa elektronicznego lub usług tworzenia kopii zapasowych, takich jak zapewnienie ciągłości działania lub funkcji odzyskiwania danych po awarii, dla danych lub zapisów klienta badania;
- obsługuje, utrzymuje lub monitoruje systemy IT, sieć lub stronę internetową klienta badania.

606.3 A2 Gromadzenie, odbieranie, przekazywanie i przechowywanie danych dostarczanych przez klienta badania w trakcie badania lub w celu umożliwienia świadczenia dozwolonej usługi na rzecz tego klienta nie skutkuje przyjęciem odpowiedzialności zarządczej.

## Potencjalne zagrożenia wywołane przez świadczenie usług z zakresu systemów IT

### Wszyscy klienci badania

606.4 A1 Świadczenie usług z zakresu systemów IT na rzecz klienta badania może stwarzać zagrożenie autokontroli w przypadku, gdy występuje ryzyko, że rezultaty tych usług będą miały wpływ na badanie sprawozdania finansowego, o którym firma wyrazi opinię.

~~606.4 A2 Świadczenie poniższych usług z zakresu systemów IT na rzecz klienta badania zazwyczaj nie stwarza zagrożenia, o ile osoby w firmie lub firmie należącej do sieci nie przyjmują obowiązków zarządczych:~~

- ~~(a) projektowania lub wdrażania systemów IT, które nie są związane z kontrolą wewnętrzną nad sprawozdawczością finansową;~~
- ~~(b) projektowania lub wdrażania systemów IT, które nie generują informacji tworzących część dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego; oraz~~
- ~~(c) wdrażania gotowego, a nie wytworzonego przez firmę lub firmę należąca do sieci, oprogramowania dla księgowości lub sprawozdawczości informacji finansowych, jeżeli dostosowanie wymagane do spełnienia potrzeb klienta nie jest znaczące.~~

~~606.4 A3~~ 606.4 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy identyfikacji zagrożenia autokontroli, wywołanego przez świadczenie usług z zakresu systemów IT dla klienta badania oraz przy ocenie ich poziomu, obejmują:

- rodzaj usługi;
- rodzaj systemów IT klienta oraz zakres, w jakim usługi z zakresu systemów IT wpływają lub oddziałują na dokumentację księgową, kontrole wewnętrzne nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdanie finansowe klienta;
- stopień, w jakim zespół wykonujący badanie będzie polegał na poszczególnych systemach IT podczas badania.

W przypadku zidentyfikowania zagrożenia autokontroli w odniesieniu do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, zastosowanie ma paragraf R606.6.

606.4 A3 Przykłady usług z zakresu systemów IT, które stwarzają zagrożenie autokontroli, gdy stanowią część dokumentacji księgowej klienta badania lub systemu kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową lub mają na nie wpływ, obejmują:

- projektowanie, rozwój, wdrażanie, obsługę, utrzymywanie, monitorowanie, aktualizowanie lub modernizację systemów IT, w tym związanych z cyberbezpieczeństwem;
- wspieranie systemów IT klienta badania, w tym aplikacji sieciowych i oprogramowania;
- wdrażanie oprogramowania księgowego lub oprogramowania do sporządzania raportów finansowych, niezależnie od tego, czy zostało ono stworzone przez firmę lub firmę należąca do sieci;

### Klienci badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego

606.5 A1 Przykładem działania, które może stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie autokontroli, powstałe w wyniku świadczenie usługi w zakresie systemów IT na rzecz klienta

badania, który nie jest jednostką zainteresowania publicznego, jest wykorzystanie do wykonania usługi specjalistów, którzy nie są członkami zespołu przeprowadzającego badanie.

*Klienci badania, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego*

**R606.6** Firma lub firma należąca do sieci nie może świadczyć usług z zakresu systemów IT na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego, jeżeli świadczenie takich usług mogłoby stworzyć zagrożenie autokontroli. (Zob. par. R600.14 i R600.16).

~~606.6 A1 Przykładem usług, które są niedozwolone, ponieważ wywołują zagrożenie autokontroli, są usługi projektowania lub wdrażania systemów IT, które:~~

- ~~• tworzą części kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową; lub~~
- ~~• generują informacje na potrzeby dokumentacji księgowej lub sprawozdania finansowego klienta, o którym firma wyrazi opinię.~~

...

## **CZĘŚĆ 4B – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU**

### **BADANIA I PRZEGLĄDU**

#### **ROZDZIAŁ 900**

### **ZASTOSOWANIE RAMOWYCH ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH W ODNIESIENIU DO NIEZALEŻNOŚCI DLA ZLECEŃ ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU**

#### **Wprowadzenie**

##### **Postanowienia ogólne**

900.1 Niniejsza część ma zastosowanie do zleceń atestacyjnych innych niż zlecenia badania i przeglądu. Przykłady takich zleceń obejmują:

- zapewnienie dotyczące kluczowych wskaźników działalności spółki,
- zapewnienie dotyczące przestrzegania przez spółkę przepisów prawa lub regulacji,
- zapewnienie dotyczące kryteriów wynikowych, takich jak relacja ceny do wartości, osiągniętych przez jednostki sektora publicznego,
- zapewnienie dotyczące skuteczności systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
- zapewnienie dotyczące oświadczenia jednostki na temat informacji niefinansowych jednostki, na przykład ujawnień dotyczących środowiska, spraw społecznych i ładu korporacyjnego, w tym oświadczeń dotyczących emisji gazów cieplarnianych,
- badanie określonych elementów, kont lub pozycji sprawozdania finansowego.

...

#### **Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK**

...

##### **Zakaz przyjmowania obowiązków zarządczych**

**R900.13** Firma nie może przyjmować obowiązków zarządczych związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego oraz, w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego wykonywanego przez firmę. Jeżeli firma przyjmuje obowiązki zarządcze jako część jakichkolwiek innych usług świadczonych dla klienta zlecenia atestacyjnego, firma ma obowiązek uzyskać pewność, że odpowiedzialność nie jest powiązana z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz,

w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego wykonywanego przez firmę.

900.13 A1 Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie, prowadzenie i zarządzanie jednostką, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania, alokowania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych.

900.13 A2 Jeżeli firma przyjmuje obowiązki zarządcze w odniesieniu do zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia, a w przypadku zlecenia poświadczającego, w odniesieniu do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, stwarza to zagrożenia autokontroli, promowania interesów własnych i nadmiernej zażyłości. Przyjęcie obowiązków zarządczych może stworzyć zagrożenie promowania interesów, ponieważ firma staje się za bardzo zgodna z opiniami i interesami kierownictwa jednostki.

900.13 A3 Określenie, czy dana czynność stanowi obowiązek zarządczy, zależy od okoliczności i wymaga zastosowania zawodowego osądu. Przykłady czynności, które byłyby uważane za obowiązki zarządcze, obejmują:

- ustalanie polityk i strategicznych kierunków;
- zatrudnianie i zwalnianie pracowników;
- kierowanie i ponoszenie odpowiedzialności za działania pracowników w odniesieniu do ich pracy dla jednostki;
- autoryzowanie transakcji;
- kontrolowanie lub zarządzanie rachunkami bankowymi lub inwestycjami;
- decydowanie, które rekomendacje firmy lub innych stron trzecich wdrożyć;
- raportowanie osobom sprawującym nadzór w imieniu kierownictwa jednostki;
- przyjmowanie odpowiedzialności za zaprojektowanie, wdrożenie, monitorowanie i utrzymywanie kontroli wewnętrznej.

900.13 A4 Przykłady usług z zakresu systemów IT, które skutkują przyjęciem odpowiedzialności zarządczej związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz, w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, obejmują usługi, w których firma:

- przechowuje dane lub zarządza (bezpośrednio lub pośrednio) hostingiem danych związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia; Usługi te obejmują:
  - pełnienie funkcji jedynej drogi dostępu do danych lub zapisów związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia,
  - zabezpieczanie lub przechowywanie danych lub zapisów związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia w taki sposób, że dane lub zapisy klienta zlecenia atestacyjnego będą bez tej usługi niekompletne,
  - świadczenie usług bezpieczeństwa elektronicznego lub usług tworzenia kopii zapasowych, takich jak zapewnienie ciągłości działania lub funkcji odzyskiwania



danych po awarii, dla danych lub zapisów klienta zlecenia atestacyjnego związanych z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia;

- obsługuje, utrzymuje lub monitoruje systemy IT, sieć lub stronę internetową klienta zlecenia atestacyjnego związane z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia lub informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia;.

606.3900.13 —A5 Gromadzenie, odbieranie, przekazywanie i przechowywanie danych dostarczanych przez klienta zlecenia atestacyjnego w trakcie trwania zlecenia atestacyjnego lub w celu umożliwienia świadczenia dozwolonej usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta usług nieatestacyjnych nie skutkuje przyjęciem odpowiedzialności zarządczej.

900.13 A6 Z zastrzeżeniem zgodności z paragrafem R900.14, udzielenie porady i wydawanie zaleceń w celu wsparcia kierownictwa klienta zlecenia atestacyjnego w wypełnianiu jego obowiązków nie stanowi przyjęcia obowiązków zarządczych.

**R900.14** Wykonując czynności zawodowe dla klienta zlecenia atestacyjnego, związane z zagadnieniem będącym przedmiotem zlecenia oraz, w przypadku zlecenia poświadczającego, z informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, firma ma obowiązek uzyskać pewność, że kierownictwo klienta dokonuje wszystkich osądów i podejmuje decyzje, które są właściwe dla jego obowiązków. Obejmuje to upewnienie się, że kierownictwo klienta:

- (a) wyznacza osobę posiadającą odpowiednie umiejętności, wiedzę i doświadczenie, która będzie cały czas odpowiedzialna za decyzje klienta i nadzór nad wykonywanymi czynnościami. Powyższe zakłada, że osoba ta, najlepiej z kierownictwa wyższego szczebla, rozumie:
  - (i) cele, rodzaj i rezultaty tych czynności, oraz
  - (ii) obowiązki tego klienta oraz firmy;

Nie wymaga się jednakże, aby osoba ta posiadała specjalistyczną wiedzę do wykonania lub ponownego wykonania tych czynności;

- (b) sprawuje nadzór nad tymi czynnościami i ocenia zgodność rezultatów wykonanych czynności z celami klienta; oraz
- (c) przyjmuje odpowiedzialność za ewentualne działania, które zostaną podjęte w rezultacie tych czynności.

900.14 A1 Jeżeli technologia jest wykorzystywana podczas wykonywania czynności zawodowych na rzecz klienta usług atestacyjnych, wymogi określone w paragrafach R900.13 i R900.14 mają zastosowanie niezależnie od charakteru i zakresu takiego wykorzystania technologii.

...

## ROZDZIAŁ 920

### POWIĄZANIA GOSPODARCZE

...

#### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

##### Postanowienia ogólne

920.3 A1 Niniejszy rozdział zawiera odniesienia do „istotności” udziału finansowego oraz „znaczenia” powiązania gospodarczego. Podczas ustalania, czy taki udział finansowy jest istotny dla danej osoby, można wziąć pod uwagę łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i osób będących członkami jej najbliższej rodziny.

920.3 A2 Przykłady bliskiego powiązania gospodarczego wynikającego z powiązania handlowego lub wspólnego udziału finansowego obejmują:

- posiadanie udziału finansowego we wspólnym przedsięwzięciu albo z klientem zlecenia atestacyjnego lub właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwem wyższego szczebla lub inną osobą wykonującą czynności wyższego szczebla menadżerskiego dla tego klienta;
- ustalenia dotyczące połączenia jednej lub kilku usług lub produktów firmy z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta, a następnie wprowadzenie takiego pakietu na rynek w imieniu obydwu stron;
- ~~ustalenia dotyczące dystrybucji lub marketingu, w ramach, na mocy~~ których firma zajmuje się sprzedażą, odsprzedażą, dystrybucją lub zbytem produktów lub usług klienta, czy też klient zajmuje się sprzedażą, odsprzedażą, dystrybucją lub zbytem produktów lub usług firmy.
- ustalenia, na mocy których firma opracowuje wspólnie z klientem produkty lub rozwiązania, które jedna lub obie strony sprzedają lub na które udzielają licencji stronom trzecim.

920.3 A3 Przykładem sytuacji, która może tworzyć bliskie powiązanie gospodarcze, w zależności od faktów i okoliczności, jest umowa, na mocy której firma sprzedaje klientowi usług atestacyjnych lub kupuje od niego licencje na produkty lub rozwiązania.

...

##### Zakup produktów lub usług

920.5 A1 Zakup produktów lub usług, w tym licencji na technologie, od klienta zlecenia atestacyjnego przez firmę lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub jakiegokolwiek osoby z jego najbliższej rodziny zazwyczaj nie stwarza zagrożenia dla niezależności, jeżeli transakcja jest dokonywana w normalnym toku działalności gospodarczej oraz na warunkach rynkowych. Takie transakcje mogą mieć jednak taki charakter i wielkość, że stworzą zagrożenie czerpania korzyści własnych.

920.5 A2 Przykłady działań, które mogą wyeliminować takie zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- wyeliminowanie lub ograniczenie rozmiarów transakcji;

- usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

### **Dostarczanie, sprzedaż, odsprzedaż lub udzielanie licencji na technologię**

920.6 A1 W przypadku, gdy firma dostarcza, sprzedaje, odsprzedaż lub udziela licencji na technologię:

- (a) klientowi zlecenia atestacyjnego; lub
- (b) podmiotowi, który świadczy usługi z wykorzystaniem takiej technologii na rzecz klientów zlecenia atestacyjnego,

w zależności od faktów i okoliczności, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w Rozdziale 950.

...

## **ROZDZIAŁ 950**

### **ŚWIADCZENIE USŁUG NIEATESTACYJNYCH DLA KLIENTÓW ZLECEŃ ATESTACYJNYCH**

...

#### **Wprowadzenie**

950.1 Od firm wymaga się przestrzegania podstawowych zasad, zachowania niezależności oraz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych, określonych w Rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.

950.2 Firmy mogą świadczyć dla swoich klientów zleceń atestacyjnych szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie ze swoimi umiejętnościami i specjalistyczną wiedzą. Świadczenie określonych usług nieatestacyjnych klientom zleceń atestacyjnych może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad i dla niezależności.

950.3 Niniejszy rozdział określa szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności podczas świadczenia usług nieatestacyjnych klientom zleceń atestacyjnych.

950.4 Nowe praktyki gospodarcze, rozwój rynków finansowych i zmiany technologiczne to niektóre ze zmian, które uniemożliwiają sporządzenie listy wszystkich usług nieatestacyjnych, jakie firmy mogą świadczyć dla klienta zlecenia atestacyjnego. Ramowe założenia koncepcyjne i przepisy ogólne zawarte w niniejszym rozdziale mają zastosowanie, gdy firma proponuje klientowi świadczenie usług nieatestacyjnych, dla których nie istnieją szczegółowe wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK.

950.5 Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK zawarte w niniejszym rozdziale mają zastosowanie w przypadku, gdy firma:

- (a) wykorzystuje technologię do świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego; lub
- (b) dostarcza, sprzedaje, odsprzedaż lub udziela licencji na technologię, co skutkuje świadczeniem przez firmę usługi nieatestacyjnej:
  - (i) klientowi zlecenia atestacyjnego; lub

(ii) podmiotowi, który świadczy usługi z wykorzystaniem takiej technologii na rzecz klientów zlecenia atestacyjnego firmy.

## Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

### Postanowienia ogólne

...

#### Identyfikacja i ocena zagrożeń

950.7 A1 Opis kategorii zagrożeń, jakie mogłyby powstać w związku ze świadczeniem przez firmę usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego, znajduje się w paragrafie 120.6 A3.

950.7 A2 Czynniki, które są istotne przy identyfikacji i ocenie różnych zagrożeń, jakie mogą zostać powstać w wyniku świadczenie usługi nieatestacyjnej dla klienta zlecenia atestacyjnego, obejmują:

- rodzaj, zakres, zamierzone zastosowanie i cel usługi;
- sposób, w jaki usługa będzie świadczona, na przykład personel, który będzie zaangażowany w świadczenie usługi i jego lokalizacja;
- zależność klienta od usługi, w tym częstotliwość, z jaką usługa będzie świadczona;
- środowisko prawne i regulacyjne, w którym usługa jest świadczona;
- czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego;
- poziom specjalistycznej wiedzy kierownictwa i pracowników klienta w odniesieniu do rodzaju świadczonej usługi;
- czy rezultat usługi będzie miał wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia lub informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, a jeżeli tak:
  - zakres, w jakim wynik usługi będzie miał istotny wpływ na zagadnienie będące przedmiotem zlecenia, a w przypadku zlecenia poświadczającego, na informacje o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego;
  - zakres w jakim klient zlecenia atestacyjnego określa znaczące sprawy wymagające osądu (Zob. par. R900.13 do R900.14);
- poziom zaufania, jakie będzie pokładane w rezultacie danej usługi jako elementu zlecenia atestacyjnego;
- wynagrodzenie za wykonanie usługi nieatestacyjnej.

...

#### Zagrożenia autokontroli

950.10 A1 Zagrożenie autokontroli może powstać, jeżeli w ramach zlecenia poświadczającego firma jest zaangażowana w sporządzenie informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, które następnie staną się informacjami o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego. Przykłady usług nieatestacyjnych, które mogłyby stwarzać takie zagrożenia

autokontroli podczas świadczenia usług odnoszących się do informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego, obejmują:

- (a) opracowanie i sporządzenie informacji prospektywnych, a następnie wydanie raportu atestacyjnego na temat tych informacji;
- (b) przeprowadzenie wyceny dotyczącej lub stanowiącej część informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.
- (c) projektowanie, rozwój, wdrażanie, obsługę, utrzymywanie, monitorowanie, aktualizowanie lub modernizację systemów IT lub kontroli IT, a następnie wykonanie zlecenia atestacyjnego w odniesieniu do oświadczenia lub raportu sporządzonego na temat systemów IT lub kontroli IT.
- (d) projektowanie, rozwój, wdrażanie, obsługę, utrzymywanie, monitorowanie, aktualizowanie lub modernizację systemów IT, a następnie wydanie raportu atestacyjnego na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, takich jak elementy informacji niefinansowych, które są sporządzane na podstawie informacji generowanych przez takie systemy IT.

Klienci zleceń atestacyjnych, którzy są jednostkami zainteresowania publicznego

950.11 A1 Oczekiwania co do niezależności firmy wzrastają, gdy zlecenie atestacyjne wykonywane jest przez firmę na rzecz jednostki zainteresowania publicznego, a wyniki tych działań będą:

- (a) udostępniane publicznie, w tym akcjonariuszom (udziałowcom) i innym interesariuszom; lub
- (b) przekazywane podmiotowi lub organizacji powołanej na mocy prawa lub regulacji do nadzorowania funkcjonowania sektora biznesu lub działalności.

Rozważenie tych oczekiwań stanowi część testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, stosowanego przy ustalaniu, czy świadczyć usługę nieatestacyjną na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego.

950.11 A2 Jeżeli istnieje zagrożenie autokontroli w związku ze zleceniem podjętym w okolicznościach opisanych w paragrafie 950.11 A1 (b), zaleca się, aby firma ujawniła istnienie zagrożenia autokontroli oraz działania podjęte w reakcji na to zagrożenie, stronie angażującej firmę lub osobom sprawującym nadzór nad klientem zlecenia atestacyjnego, a także podmiotowi lub organizacji ustanowionym na mocy prawa lub regulacji w celu nadzorowania funkcjonowania sektora biznesu lub działalności, którym zostaną przekazane wyniki zlecenia.

...

## SŁOWNICZEK, W TYM WYKAZ SKRÓTÓW

...

Informacje poufne Wszelkie informacje, dane lub inne materiały w dowolnej formie lub na dowolnym nośniku (w tym w formie pisemnej, elektronicznej, wizualnej lub ustnej), które nie są publicznie dostępne.

...

Podstawowe zasady *Pojęcie to jest opisane w paragrafie 110.1 A1. Każdą z podstawowych zasad opisano z kolei w poniższych paragrafach:*

*Uczciwość* R111.1

*Obiektywizm* R112.1

*Zawodowe kompetencje i należyta staranność* R113.1

*Zachowanie poufności* R114.1  
*do R114.3*

*Profesjonalne postępowanie* R115.1

...

Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej *Test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej jest rozważaniem przez zawodowego księgowego, czy te same wnioski zostałyby prawdopodobnie wyciągnięte przez inną stronę. Takie rozważenie jest dokonywane z perspektywy racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej, która waży wszystkie znaczące fakty i okoliczności, o których księgowy wie lub można racjonalnie oczekiwać, że są mu znane w chwili wyciągania wniosków. Racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia nie musi być księgowym, jednakże powinna posiadać stosowną wiedzę i doświadczenie w celu zrozumienia i oceny odpowiedniości wniosków.*

*Pojęcia te są opisane w paragrafie 120.5 ~~A6~~A9.*

...

## DATA WEJŚCIA W ŻYCIE

- Zmiany do Części 1-3 obowiązują od 15 grudnia 2024 r.
- Zmiany do Części 4A obowiązują dla badań i przeglądów sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2024 r. lub później.
- Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji do Części 4B dotyczące zleceń atestacyjnych i zagadnień będących przedmiotem zlecenia obejmujących pewne okresy obowiązują dla okresów rozpoczynających się 15 grudnia 2024 r. lub później; w pozostałych przypadkach obowiązują od 15 grudnia 2024 r.

Dozwolone jest wcześniejsze zastosowanie

WERSJA ROBOCZA

IFAC jest właścicielem praw autorskich do *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych* (w tym *Międzynarodowych standardów niezależności*), projektów do dyskusji, materiałów do konsultacji oraz innych publikacji IESBA.

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

Prawa autorskie © kwiecień 2023 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).

Niniejsze *Zmiany w Kodeksie związane z technologią*, opracowane przez International Ethics Standards Board for Accountants i opublikowane przez International Federation of Accountants w kwietniu 2023 r. w języku angielskim, zostały przetłumaczone na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w listopadzie 2024 r. i są powielane za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Published by IFAC”. Zatwierdzonym tekstem *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* 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 w języku angielskim *Zmiany w Kodeksie związane z technologią* © 2023 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Zmiany w Kodeksie związane z technologią* © 2024 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Technology-related Revisions to the Code*.

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org)



WERSJA ROBOCZA

**IESBA**

**International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org)