

**Wersja ostateczna**  
*kwiecień 2021 r.*

*International Ethics Standards Board  
for Accountants®*

---

**Zmiany postanowień Kodeksu  
odnoszących się  
do wynagrodzeń**

**IESBA**

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®

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 światowego [Kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\)](#) (Kodeks).

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

Niniejsza wersja zmian do Kodeksu została zatwierdzona przez Public Interest Oversight Board (PIOB), która stwierdziła, że dokument został opracowany z zachowaniem odpowiednich procesów i zwrócono należyłą uwagę na względy interesu publicznego.

Struktury i procesy wspierające działalność IESBA są udostępniane przez International Federation of Accountants® (IFAC®). Prawa autorskie © kwiecień 2021, International Federation of Accountants (IFAC). Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zgód, patrz [strona 50](#).

# ZMIANY POSTANOWIEŃ KODEKSU ODNOSZĄCYCH SIĘ DO WYNAGRODZEŃ

## SPIS TREŚCI

---

<b>WERSJA CZYSTA.....</b>	<b>4</b>
<b>CZEŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU .....</b>	<b>4</b>
ROZDZIAŁ 410.....	4
<b>PROPONOWANE ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI .....</b>	<b>17</b>
ROZDZIAŁ 120.....	17
ROZDZIAŁ 270.....	18
ROZDZIAŁ 320.....	19
ROZDZIAŁ 330.....	20
ROZDZIAŁ 400.....	20
ROZDZIAŁ 905.....	21
<b>PORÓWNANIE Z OBECNĄ WERSJĄ.....</b>	<b>26</b>
<b>CZEŚĆ 4A – NIEZALEŻNOŚĆ DLA ZLECEŃ BADANIA I PRZEGLĄDU .....</b>	<b>26</b>
ROZDZIAŁ 410.....	26
<b>PROPONOWANE ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI.....</b>	<b>40</b>
ROZDZIAŁ 120.....	40
ROZDZIAŁ 270.....	41
ROZDZIAŁ 320.....	42
ROZDZIAŁ 330.....	43
ROZDZIAŁ 400.....	43
ROZDZIAŁ 905.....	44
<b>DATA WEJŚCIA W ŻYCIE.....</b>	<b>49</b>

---

## WERSJA CZYSTA

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

#### ROZDZIAŁ 410

#### WYNAGRODZENIA

##### Wprowadzenie

- 410.1 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.
- 410.2 W Rozdziale 330 przedstawiono wskazówki dotyczące zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w przypadkach, gdy poziom i charakter wynagrodzenia lub innych rodzajów honorariów mogłyby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, skutkujące naruszeniem jednej lub kilku podstawowych zasad. Niniejszy rozdział zawiera konkretne wymogi oraz wskazówki dotyczące zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane z wynagrodzeniami otrzymywanymi od klientów badania.

##### Wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania

##### Postanowienia ogólne

- 410.3 A1 Wynagrodzenia za profesjonalne usługi są zazwyczaj negocjowane z klientem badania i przez niego płacone, co może stwarzać zagrożenia dla niezależności. Praktyka ta jest ogólnie uznawana i akceptowana przez docelowych użytkowników sprawozdań finansowych.
- 410.3 A2 Kiedy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, interesariusze mają zwiększone oczekiwania co do niezależności firmy. Ponieważ przejrzystość może służyć lepszemu poznaniu poglądów i decyzji osób sprawujących nadzór oraz szerokiego kręgu interesariuszy, niniejszy rozdział wymaga ujawniania informacji dotyczących wynagrodzeń zarówno osobom sprawującym nadzór jak i interesariuszom, w szerszym ujęciu w odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego.
- 410.3 A3 Na potrzeby niniejszego rozdziału wynagrodzenia za usługi badania obejmują wynagrodzenia lub inne rodzaje honorariów za badanie lub przegląd sprawozdań finansowych. Jeżeli mowa jest o wynagrodzeniu za badanie sprawozdań finansowych, nie obejmuje ono wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia lub przegląd sprawozdań finansowych. (Zob. par. R410.23(a), 410.25 A1 i R410.31(a))

##### *Wynagrodzenia wypłacane przez klienta badania*

- 410.4 A1 Gdy wynagrodzenia są negocjowane z klientem badania i przez niego płacone, stwarza to zagrożenie czerpania korzyści własnych i może stwarzać zagrożenie dla niezależności wynikające z zastraszenia.
- 410.4 A2 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga, aby przed przyjęciem przez firmę lub firmę należącą do sieci zlecenia przeprowadzenia badania lub innego zlecenia dla klienta badania, firma ustaliła, czy zagrożenia dla niezależności wynikające z zaproponowanego klientowi

wynagrodzenia są na akceptowalnym poziomie. Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga również od firmy dokonania ponownej oceny takich zagrożeń, gdy fakty i okoliczności ulegną zmianie w trakcie okresu objętego umową o badanie.

410.4 A3 Czynniki istotne przy ocenie poziomu zagrożeń powstających, gdy wynagrodzenia za badanie lub jakiegokolwiek inne zlecenie są płacone przez klienta badania, obejmują:

- Poziom wynagrodzeń i stopień, w jakim uwzględniają one potrzebne zasoby, biorąc pod uwagę priorytety handlowe i rynkowe firmy.
- Wszelkie powiązania między wynagrodzeniem za badanie a wynagrodzeniem za usługi inne niż badanie oraz względną wysokość obu tych elementów.
- Zakres wszelkich zależności pomiędzy wysokością wynagrodzenia za usługę a jej wynikiem.
- Czy wynagrodzenie dotyczy usług, które mają być świadczone przez firmę lub firmę należącą do sieci.
- Wysokość wynagrodzenia w kontekście usług, które mają być świadczone przez firmę lub firmę należącą do sieci.
- Strukturę operacyjną i ustalenia dotyczące wynagrodzenia dla firmy lub firmy należącej do sieci.
- Znaczenie klienta lub osoby trzeciej polecającej klienta, dla firmy, firmy należącej do sieci, partnera lub biura.
- Charakter klienta, na przykład, czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego.
- Związek klienta z jednostkami powiązanymi, na rzecz których świadczone są usługi inne niż badanie sprawozdań finansowych, np. gdy jednostka powiązana jest jednostką siostrzaną.
- Zaangażowanie osób sprawujących nadzór w mianowanie biegłego rewidenta i uzgadnianie wynagrodzeń oraz widoczny nacisk, jaki kładą one i kierownictwo klienta na jakość badania i ogólny poziom wynagrodzeń.
- Czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny.
- Czy jakość pracy wykonanej przez firmę jest przedmiotem przeglądu niezależnej strony trzeciej, takiej jak organ nadzoru.

410.4 A4 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafie 120.15 A3 (w szczególności istnienie systemu zarządzania jakością zaprojektowanego i wdrożonego przez firmę zgodnie ze standardami zarządzania jakością wydanymi przez IAASB) mogą również wpływać na ocenę, czy zagrożenia dla niezależności są na akceptowalnym poziomie.

410.4 A5 Poniższe wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania określają okoliczności, które mogą wymagać dalszej oceny przy ustalaniu, czy zagrożenia są na akceptowalnym poziomie. W przypadku tych okoliczności wskazówki dotyczące zastosowania zawierają przykłady dodatkowych czynników, które mogą być istotne przy ocenie zagrożeń.

### Poziom wynagrodzenia za badanie

- 410.5 A1 Określenie wynagrodzenia pobieranego od klienta badania, czy to za badanie, czy za inne usługi, jest decyzją biznesową firmy, uwzględniającą fakty i okoliczności odnoszące się do danego zlecenia, w tym wymogi standardów technicznych i zawodowych.
- 410.5 A2 Czynniki, które są istotne przy ocenie poziomu zagrożeń związanych z korzyściami własnymi i zastraszeniem, stwarzanych przez poziom wynagrodzenia za badanie płaconego przez klienta badania, obejmują:
- handlowe uzasadnienie wysokości wynagrodzenia za badanie dla firmy;
  - czy klient wywierał lub wywiera nieuzasadnioną presję w celu obniżenia wynagrodzenia za badanie.
- 410.5 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:
- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie bierze udziału w zleceniu badania, do dokonania oceny zasadności zaproponowanego wynagrodzenia, z uwzględnieniem zakresu i złożoności zlecenia;
  - zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie brała udziału w zleceniu badania, do dokonania przeglądu wykonanej pracy.

### *Wpływ innych usług świadczonych na rzecz klienta badania*

- R410.6** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.7, firma nie może dopuścić do tego, aby na wynagrodzenie za badanie wpływało świadczenie przez firmę lub firmę należącą do sieci usług innych niż badanie na rzecz klienta badania.
- 410.6 A1 Wynagrodzenie za badanie zwykle odzwierciedla kilka kwestii, takich jak te określone w paragrafie 410.23 A1. Jednakże świadczenie innych usług na rzecz klienta badania nie jest właściwym punktem odniesienia przy ustalaniu wynagrodzenia za badanie.
- R410.7** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.6, przy ustalaniu wynagrodzenia za badanie firma może wziąć pod uwagę oszczędności kosztów uzyskane w wyniku doświadczenia zdobytego w związku ze świadczeniem na rzecz klienta usług innych niż badanie.

### Wynagrodzenia warunkowe

- 410.8 A1 Wynagrodzenia warunkowe są wynagrodzeniami obliczanymi na wcześniej ustalonych zasadach powiązanych z wynikiem transakcji lub rezultatem wykonanych usług. Wynagrodzenie warunkowe pobierane przez pośrednika jest przykładem pośredniego wynagrodzenia warunkowego. W niniejszym rozdziale, wynagrodzenie nie jest uznawane za warunkowe, jeżeli zostało ustalone przez sąd lub inny organ publiczny.
- R410.9** Firma nie pobiera bezpośrednio ani pośrednio wynagrodzenia warunkowego za zlecenie badania.
- R410.10** Firma lub firma należąca do sieci nie pobiera wynagrodzenia warunkowego za usługi nieatestacyjne świadczone klientowi badania, jeżeli:
- (a) wynagrodzenie jest pobierane przez firmę wyrażającą opinię o sprawozdaniu finansowym i wynagrodzenie jest istotne lub oczekuje się, że będzie istotne dla tej firmy;

- (b) wynagrodzenie jest pobierane przez firmę należącą do sieci, która uczestniczy w znaczącej części badania, a wynagrodzenie jest istotne lub oczekuje się, że będzie istotne dla tej firmy; lub
- (c) rezultat usługi nieatestacyjnej, a tym samym wysokość wynagrodzenia są uzależnione od przyszłych lub obecnych osądów dotyczących badania istotnej kwoty w sprawozdaniu finansowym.

410.10 A1 Paragrafy R410.9 i R410.10 wykluczają zawieranie przez firmę lub firmę należącą do sieci określonych umów o wynagrodzenie warunkowe z klientem badania. Nawet jeżeli umowa o wynagrodzenie warunkowe nie jest wykluczona podczas świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania, nadal mogłoby to wpływać na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych.

410.10 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, obejmują:

- zakres możliwych kwot wynagrodzenia;
- czy odpowiedni organ ustala rezultat, od którego zależy wynagrodzenie warunkowe;
- ujawnienie zamierzonym użytkownikom pracy wykonanej przez firmę oraz podstawy wynagrodzenia;
- rodzaj usługi;
- wpływ zdarzenia lub transakcji na sprawozdanie finansowe.

410.10 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi nieatestacyjnej, do dokonania przeglądu wykonanej pracy;
- otrzymanie z wyprzedzeniem pisemnej umowy z klientem będącej podstawą wynagrodzenia.

#### **Całkowite wynagrodzenia – Stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie**

410.11 A1 Na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych może mieć wpływ sytuacja, gdy duża część wynagrodzenia pobieranego od klienta badania przez firmę lub firmy należące do sieci jest generowana poprzez świadczenie na rzecz klienta usług innych niż badanie, ze względu na obawy o potencjalną utratę zlecenia na badanie lub innych usług. Takie okoliczności mogą również stwarzać zagrożenie zastraszenia. Kolejną kwestią jest postrzeganie, że firma lub firma należąca do sieci koncentruje się na relacji niebędącej badaniem, co może stwarzać zagrożenie dla niezależności biegłego rewidenta.

410.11 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie;
- długość okresu, w którym stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie był wysoki;
- charakter, zakres i cele usług innych niż badanie, w tym:

- czy są to usługi powtarzalne,
- czy prawo lub regulacje nakazują, aby usługi te były wykonywane przez firmę.

410.11 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie brała udziału w badaniu lub świadczeniu usługi innej niż badanie, do przeglądu odpowiednich prac wykonanych podczas badania;
- ograniczenie zakresu usług innych niż badanie świadczonych na rzecz klienta badania.

#### **Całkowite wynagrodzenia – Zaległe wynagrodzenia**

410.12 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może wzrosnąć, jeżeli wynagrodzenie należne od klienta badania za przeprowadzenie badania lub usługi inne niż badanie będzie zaległe podczas realizacji zlecenia badania.

410.12 A2 Zazwyczaj oczekuje się, że firma powinna otrzymać zapłatę takiego wynagrodzenia przed wydaniem sprawozdania z badania.

410.12 A3 Czynniki, które są istotne przy ocenie poziomu takiego zagrożenia czerpania korzyści własnych, obejmują:

- znaczenie zaległych wynagrodzeń dla firmy;
- długość okresu zalegania z wynagrodzeniami;
- dokonaną przez firmę ocenę zdolności i gotowości klienta badania do uiszczenia zaległych wynagrodzeń.

410.12 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenie, obejmują:

- uzyskanie częściowej zapłaty zaległego wynagrodzenia;
- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie brała udziału w zleceniu badania, do dokonania przeglądu pracy wykonanej podczas badania.

**R410.13** Jeżeli znacząca część wynagrodzeń należnych od klienta badania pozostaje niezapłacona przez dłużni czas, firma ustala:

- (a) czy zaległe wynagrodzenia mogłyby stanowić odpowiednik pożyczki udzielonej klientowi, w którym to przypadku stosuje się wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania zawarte w rozdziale 511; oraz
- (b) czy odpowiednim jest, aby firma została ponownie wybrana lub kontynuowała zlecenie badania.

#### **Całkowite wynagrodzenia – Uzależnienie od wynagrodzenia**

*Wszyscy klienci badania*

410.14 A1 Jeżeli całkowita kwota wynagrodzeń uzyskanych od klienta badania przez firmę wyrażającą opinię z badania stanowi znaczny odsetek całkowitych wynagrodzeń tej firmy, uzależnienie od tego klienta oraz obawa utraty tego klienta mają wpływ na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych i wywołują zagrożenie zastraszenia.



- 410.14 A2 Obliczając swoje całkowite wynagrodzenie, firma może wykorzystać dostępne informacje finansowe z poprzedniego roku obrotowego i w razie potrzeby oszacować proporcje w oparciu o te informacje.
- 410.14 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń czerpania korzyści własnych i zastraszenia, obejmują:
- strukturę operacyjną firmy;
  - fakt, czy od firmy oczekuje się dywersyfikacji, tak aby ograniczyć wszelkie uzależnienie od klienta badania.
- 410.14 A4 Przykłady działań które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:
- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie jest członkiem firmy, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania;
  - ograniczenie zakresu usług innych niż badanie świadczonych na rzecz klienta badania;
  - zwiększenie bazy klientów w firmie, aby zmniejszyć zależność od klienta;
  - zwiększenie poziomu usług wykonywanych na rzecz innych klientów.
- 410.14 A5 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia powstaje wtedy, gdy wynagrodzenia uzyskiwane przez firmę od klienta badania stanowią znaczny odsetek przychodów jednego partnera lub jednego biura firmy.
- 410.14 A6 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- jakościowe i ilościowe znaczenie tego klienta badania dla partnera lub biura;
  - stopień, w jakim wynagrodzenie danego partnera lub partnerów w biurze jest uzależnione od wynagrodzeń uzyskanych od tego klienta.
- 410.14 A7 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia, obejmują:
- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie była zaangażowana w zlecenie badania, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania;
  - upewnienie się, że wynagrodzenie partnera nie jest w znacznym stopniu uzależnione od wysokości wynagrodzeń uzyskiwanych od klienta;
  - ograniczenie zakresu usług innych niż badanie świadczonych przez partnera lub biuro na rzecz klienta badania;
  - zwiększenie bazy klientów partnera lub biura, aby ograniczyć zależność od klienta;
  - zwiększenie poziomu usług wykonywanych przez partnera lub biuro na rzecz innych klientów.

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

**R410.15** Jeżeli w każdym z pięciu kolejnych lat całkowita kwota wynagrodzeń od klienta badania niebędącego jednostką zainteresowania publicznego stanowi lub prawdopodobnie będzie stanowiła więcej niż 30% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez firmę, wówczas firma

ustala, czy którekolwiek z poniższych działań mogłoby stanowić zabezpieczenie ograniczające powstałe zagrożenie do akceptowalnego poziomu, a jeżeli tak, wówczas stosuje je:

- (a) przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za piąty rok zawodowy księgowy niebędący członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym przeprowadza przegląd prac wykonanych w ramach badania w piątym roku; lub
- (b) po wyrażeniu opinii z badania sprawozdania finansowego za piąty rok a przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za szósty rok, zawodowy księgowy niebędący członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym lub organ zawodowy przeprowadza przegląd prac wykonanych w ramach badania w piątym roku.

**R410.16** Gdy ogólna kwota wynagrodzeń opisana w paragrafie R410.15 nadal przekracza 30%, firma ustala co roku, czy którekolwiek z działań wymienionych w paragrafie R410.15 zastosowanych do zlecenia w danym roku może stanowić zabezpieczenie przed zagrożeniami stworzonymi przez całkowite wynagrodzenia otrzymane przez firmę od klienta, a jeżeli tak, wówczas stosuje je.

**R410.17** W przypadku, gdy dwie lub więcej firm jest zaangażowanych do przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych klienta, udział drugiej firmy w badaniu może być traktowany każdego roku jako działanie równoważne z tym, o którym mowa w paragrafie R410.15 (a), jeżeli:

- (a) okoliczności, o których mowa w paragrafie R410.15, dotyczą tylko jednej z firm wyrażających opinię z badania; oraz
- (b) każda firma wykonuje wystarczającą pracę, aby wziąć pełną indywidualną odpowiedzialność za opinię z badania.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

**R410.18** Jeżeli przez dwa kolejne lata całkowita kwota wynagrodzeń od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego stanowi lub prawdopodobnie będzie stanowiła więcej niż 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez firmę, wówczas firma ustala, czy przeprowadzenie przez zawodowego księgowego niebędącego członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym przeglądu spełniającego warunki przeglądu jakości zlecenia przed wydaniem opinii z badania („przegląd przed wydaniem opinii”) mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie stworzone przez całkowite wynagrodzenie otrzymane przez firmę od klienta, a jeżeli tak, wówczas stosuje je.

**R410.19** W przypadku, gdy dwie lub więcej firm jest zaangażowanych do przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych klienta, udział drugiej firmy w badaniu może być traktowany każdego roku jako działanie równoważne do działania określonego w paragrafie R410.18, jeżeli:

- (a) okoliczności, o których mowa w paragrafie R410.18, dotyczą tylko jednej z firm wyrażających opinię z badania; oraz
- (b) każda firma wykonuje wystarczającą pracę, aby wziąć pełną indywidualną odpowiedzialność za opinię z badania.

**R410.20** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.21, jeśli okoliczności opisane w paragrafie R410.18 utrzymują się przez pięć kolejnych lat, firma przestaje pełnić funkcję biegłego rewidenta po wydaniu opinii z badania za piąty rok.

**R410.21** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.20, firma może kontynuować pełnienie funkcji biegłego rewidenta po pięciu kolejnych latach, jeśli istnieją ku temu ważne powody uwzględniające interes publiczny, pod warunkiem, że:

- (a) firma konsultuje się z organem regulacyjnym lub zawodowym w danej jurysdykcji i organ ten zgadza się, że kontynuowanie przez firmę funkcji biegłego rewidenta byłoby w interesie publicznym; oraz
- (b) przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za szósty i każdy kolejny rok, firma angażuje zawodowego księgowego, który nie jest członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym, do przeprowadzenia przeglądu przed wydaniem opinii.

410.21 A1 Czynnikiem, który może stanowić ważny powód, jest brak alternatywnych firm, które mogłyby przeprowadzić badanie, biorąc pod uwagę charakter i lokalizację działalności klienta.

### **Przejrzystość informacji dotyczących wynagrodzenia w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego**

#### *Przekazywanie informacji o wynagrodzeniach osobom sprawującym nadzór*

410.22 A1 Przekazywanie przez firmę informacji związanych z wynagrodzeniami (zarówno za badanie, jak i usługi inne niż badanie) osobom sprawującym nadzór pomaga im w ocenie niezależności firmy. Skuteczna komunikacja w tym zakresie umożliwia również dwukierunkową, otwartą wymianę poglądów i informacji, na przykład na temat oczekiwań, jakie osoby sprawujące nadzór mogą mieć w odniesieniu do zakresu i rozmiaru prac związanych z badaniem oraz wpływu na wysokość wynagrodzenia za badanie.

#### Wynagrodzenie za badanie sprawozdań finansowych

**R410.23** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.24, firma komunikuje się w odpowiednim czasie z osobami sprawującymi nadzór u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego w następujących sprawach:

- (a) wynagrodzeń zapłaconych lub należnych firmie lub firmom należącym do sieci za badanie sprawozdań finansowych, na temat których firma wyraża opinię; oraz
- (b) czy zagrożenia wynikające z wysokości tych wynagrodzeń są na akceptowalnym poziomie, a jeśli nie, to jakie działania firma podjęła lub proponuje podjąć w celu zmniejszenia tych zagrożeń do akceptowalnego poziomu.

410.23 A1 Celem komunikacji jest przedstawienie tła i kontekstu dla wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych, o których firma wyraża opinię, aby umożliwić osobom sprawującym nadzór rozważenie niezależności firmy. Charakter i zakres spraw, o których należy poinformować, zależy od faktów i okoliczności i może obejmować na przykład:

- Rozważania wpływające na poziom wynagrodzeń, takie jak:
  - skala, złożoność i rozpiętość geograficzna działalności klienta badania;
  - faktycznie poświęcony lub spodziewany czas adekwatny do zakresu i złożoności badania;
  - koszt innych zasobów wykorzystanych lub wydatkowanych w celu przeprowadzenia badania;

- jakość prowadzenia dokumentacji oraz procesów sporządzania sprawozdań finansowych.
  - Korekty wysokości wynagrodzenia podawanej lub pobieranej w okresie badania oraz przyczyny takich korekt.
  - Zmiany przepisów prawa i regulacji oraz standardów zawodowych dotyczących badania, które miały wpływ na wysokość wynagrodzenia.
- 410.23 A2 Zachęca się firmę do przekazywania takich informacji tak szybko, jak to jest możliwe oraz do stosownego informowania o proponowanych korektach.
- R410.24** W drodze wyjątku od paragrafu R410.23 firma może zdecydować o nieprzekazywaniu informacji określonych w paragrafie R410.23 osobom sprawującym nadzór nad jednostką, która jest (bezpośrednio lub pośrednio) w całości własnością innej jednostki zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że:
- (a) jednostka ta jest objęta konsolidacją w sprawozdaniach finansowych grupy kapitałowej sporządzanych przez inną jednostkę zainteresowania publicznego; oraz
  - (b) firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię na temat takiego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

#### Wynagrodzenia za inne usługi

- R410.25** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.27, firma komunikuje się w odpowiednim czasie z osobami sprawującymi nadzór u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego w następujących sprawach:
- (a) Wynagrodzenia inne niż ujawnione zgodnie z paragrafem R410.23 (a), pobierane od klienta z tytułu świadczenia usług przez firmę lub firmę należąca do sieci w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyraża opinię. W tym celu wynagrodzenia takie obejmują wyłącznie wynagrodzenia pobierane od klienta i jego jednostek powiązanych, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, które są objęte konsolidacją w sprawozdaniu finansowym, o którym firma będzie wyrażać opinię; oraz
  - (b) Jak określono w paragrafie 410.11 A1, jeżeli firma stwierdziła, że stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie wpływa na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych lub powoduje zagrożenie dla niezależności z powodu zastraszenia:
    - (i) czy takie zagrożenia są na akceptowalnym poziomie, oraz
    - (ii) jeżeli nie, to jakie działania firma podjęła lub proponuje podjąć w celu zmniejszenia takich zagrożeń do akceptowalnego poziomu.

- 410.25 A1 Celem takiej komunikacji jest przedstawienie tła i kontekstu dla wynagrodzeń za inne usługi, aby umożliwić osobom sprawującym nadzór rozważenie niezależności firmy. Charakter i zakres spraw, o których należy poinformować, zależy od faktów i okoliczności i może obejmować na przykład:
- Wysokość wynagrodzeń za inne usługi, które są wymagane przez prawo lub regulacje.
  - Charakter innych świadczonych usług i związane z nimi wynagrodzenie.

- Informacje na temat charakteru usług świadczonych w ramach ogólnej polityki zatwierdzonej przez osoby sprawujące nadzór oraz związanego z nimi wynagrodzenia.
- Stosunek wynagrodzeń, o których mowa w paragrafie R410.25(a), do sumy wynagrodzeń pobieranych przez firmę i firmy należące do sieci za badanie sprawozdań finansowych, o których firma wyraża opinię.

**R410.26** Firma umieszcza w informacji wymaganej na mocy paragrafu R410.25(a) wynagrodzenia inne niż ujawnione na mocy paragrafu R410.23(a), pobierane od wszelkich innych jednostek powiązanych, nad którymi klient badania sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, z tytułu świadczenia usług przez firmę lub firmę należącą do sieci, jeżeli firma wie lub ma powody sądzić, że wynagrodzenia te są istotne dla oceny niezależności firmy.

410.26 A1 Czynniki, które firma może wziąć pod uwagę przy ustalaniu, czy wynagrodzenia inne niż ujawnione zgodnie z paragrafem R410.23(a), pobierane od innych powiązanych jednostek, indywidualnie i łącznie, za świadczenie usług przez firmę lub firmę należącą do sieci, są istotne dla oceny niezależności firmy, obejmują:

- Zakres zaangażowania klienta badania w wyznaczenie firmy lub firmy należącej do sieci do świadczenia takich usług, w tym negocjowanie wynagrodzeń.
- Znaczenie wynagrodzeń płaconych przez inne jednostki powiązane na rzecz firmy lub firmy należącej do sieci.
- Stosunek wynagrodzeń od innych podmiotów powiązanych do wynagrodzeń płaconych przez klienta.

**R410.27** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.25, firma może zdecydować o nieprzekazywaniu informacji określonych w paragrafie R410.25 osobom sprawującym nadzór nad jednostką, który jest (bezpośrednio lub pośrednio) w całości własnością innej jednostki zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że:

- (a) jednostka ta jest objęta konsolidacją w sprawozdaniach finansowych grupy kapitałowej sporządzanych przez inną jednostkę zainteresowania publicznego; oraz
- (b) firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię na temat takiego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

Uzależnienie od wynagrodzenia

**R410.28** W przypadku, gdy całkowite wynagrodzenie klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego stanowi lub może stanowić więcej niż 15% całkowitego wynagrodzenia otrzymanego przez firmę, firma poinformuje osoby sprawujące nadzór:

- (a) o tym fakcie oraz o tym, czy istnieje prawdopodobieństwo, że taka sytuacja będzie się utrzymywać;
- (b) o zabezpieczeniach zastosowanych w celu przeciwdziałania powstałym zagrożeniom, w tym, w razie potrzeby, o dokonaniu przeglądu przed wydaniem opinii (patrz: par. R410.18); oraz
- (c) o wszelkich propozycjach kontynuowania działalności w charakterze biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem R410.21.

*Publiczne ujawnianie informacji o wynagrodzeniach*

410.29 A1 Ze względu na interes publiczny związany z badaniami jednostek zainteresowania publicznego, korzystne jest, aby interesariusze mieli wgląd w relacje zawodowe pomiędzy firmą a klientem badania, które można racjonalnie uznać za istotne dla oceny niezależności firmy. W wielu systemach prawnych istnieją już wymogi dotyczące ujawniania wynagrodzenia klienta firmy badania zarówno za badanie, jak i za usługi inne niż badanie, wypłacanego i należnego firmie i firmom należącym do sieci. Ujawnienia takie często wymagają rozbicia wynagrodzenia za usługi inne niż badanie na różne kategorie.

**R410.30** Jeżeli przepisy prawa i regulacje nie wymagają od klienta badania ujawniania wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych, wynagrodzenia za usługi inne niż badanie sprawozdań finansowych zapłaconego lub należnego firmie i firmom należącym do sieci oraz informacji o uzależnieniu od wynagrodzenia, firma powinna omówić z osobami sprawującymi nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego:

- (a) Korzyści dla interesariuszy klienta z ujawnienia przez niego takich informacji, które nie są wymagane przez prawo i regulacje, w sposób uznany za odpowiedni, z uwzględnieniem czasu i dostępności informacji; oraz
- (b) Informacje, które mogą poprawić zrozumienie przez użytkowników wynagrodzeń wypłaconych lub należnych oraz ich wpływu na niezależność firmy.

410.30 A1 Przykłady informacji odnoszących się do wynagrodzeń, które mogą poprawić zrozumienie przez użytkowników wynagrodzeń wypłaconych lub należnych oraz ich wpływu na niezależność firmy, obejmują:

- informacje porównawcze o wynagrodzeniach za badanie i usługi inne niż badanie w roku poprzednim;
- charakter usług i związane z nimi wynagrodzenia ujawnione zgodnie z paragrafem R410.31(b);
- zabezpieczenia stosowane w przypadku, gdy całkowite wynagrodzenie od klienta stanowi lub może stanowić więcej niż 15% całkowitego wynagrodzenia otrzymywanego przez firmę.

**R410.31** Po przeprowadzeniu dyskusji z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z paragrafem R410.30, o ile klient badania będący jednostką zainteresowania publicznego nie dokona stosownych ujawnień, z zastrzeżeniem paragrafu R410.32, firma ujawnia publicznie:

- (a) Wynagrodzenia wypłacone lub należne firmie i firmom należącym do sieci za badanie sprawozdań finansowych, o których firma wyraża opinię.
- (b) Wynagrodzenia, inne niż ujawnione na podstawie lit. a), pobrane od klienta z tytułu świadczenia usług przez firmę lub firmę należącą do sieci w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyraża opinię. W tym celu wynagrodzenia takie obejmują wyłącznie wynagrodzenia pobierane od klienta i jego podmiotów powiązanych, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, które są objęte konsolidacją w sprawozdaniu finansowym, na temat którego firma będzie wyrażać opinię.

- (c) Wszelkie wynagrodzenia inne niż ujawnione na mocy lit. a) i b), pobierane od wszelkich innych powiązanych jednostek, nad którymi klient badania sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, za świadczenie usług przez firmę lub firmę należącą do sieci, jeżeli firma wie lub ma powody sądzić, że takie wynagrodzenia są istotne dla oceny niezależności firmy.

oraz

- (d) Jeżeli ma to zastosowanie, fakt, że łączne wynagrodzenie otrzymane przez firmę od klienta badania stanowi lub może stanowić ponad 15% łącznego wynagrodzenia otrzymanego przez firmę przez dwa kolejne lata oraz rok, w którym sytuacja ta zaistniała po raz pierwszy.

410.31 A1 Firma może również ujawnić inne informacje dotyczące wynagrodzeń, które ułatwią użytkownikom zrozumienie wynagrodzeń zapłaconych lub należnych oraz niezależności firmy, tak jak w przykładach opisanych w paragrafie 410.30 A1.

410.31 A2 Czynniki, które firma może wziąć pod uwagę przy dokonywaniu ustaleń wymaganych przez paragraf R410.31(c), zostały przedstawione w paragrafie 410.26 A1.

410.31 A3 Ujawniając informacje dotyczące wynagrodzeń zgodnie z paragrafem R410.31, firma może ujawniać te informacje w sposób, jaki uzna za stosowny, biorąc pod uwagę względy czasowe i dostępność informacji dla interesariuszy, na przykład:

- na stronie internetowej firmy;
- w sprawozdaniu firmy z przejrzystości;
- w sprawozdaniu dotyczącym jakości badania;
- poprzez ukierunkowaną komunikację z konkretnymi interesariuszami, na przykład list do akcjonariuszy;
- w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

**R410.32** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.31, firma może zdecydować o nieujawnianiu do wiadomości publicznej informacji określonych w paragrafie R410.31, odnoszących się do:

- (a) jednostki dominującej, która sporządza również sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej, pod warunkiem, że firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię o sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej; lub
- (b) jednostki (bezpośrednio lub pośrednio) będącej w całości własnością innej jednostki zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że:
- (i) jednostka ta jest objęta konsolidacją w sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej sporządzonym przez inną jednostkę zainteresowania publicznego, oraz
  - (ii) firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię na temat tego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

*Uwagi dotyczące klientów przeglądu*

**R410.33** Niniejszy punkt określa wymogi dla firmy dotyczące przekazywania informacji związanych z wynagrodzeniem od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego oraz publicznego ujawniania informacji związanych z wynagrodzeniem w zakresie, w jakim klient nie ujawnia takich informacji. W drodze wyjątku od tych wymogów, firma może zdecydować, że nie

ZMIANY POSTANOWIEŃ KODEKSU ODNOSZĄCYCH SIĘ DO WYNAGRODZEŃ

będzie przekazywać lub dążyć do ujawnienia takich informacji w przypadku, gdy klient przeglądu nie jest jednocześnie klientem badania.

WERSJA ROBOCZA



## PROPONOWANE ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI

### ROZDZIAŁ 120

#### RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE

...

#### Rozważania dotyczące badań, przeglądów oraz innych usług atestacyjnych

##### *Niezależność*

120.15 A1 *Międzynarodowe standardy niezależności* wymagają od zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód zachowania niezależności podczas przeprowadzania badań, przeglądów lub innych usług atestacyjnych. Niezależność jest powiązana z podstawowymi zasadami obiektywizmu i uczciwości. Obejmuje ona:

- (a) niezależność umysłu – stan umysłu pozwalający na wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi, a tym samym pozwalający danej osobie na uczciwe działanie i zachowanie obiektywizmu oraz zawodowego sceptycyzmu;
- (b) niezależność wizerunku – unikanie faktów i okoliczności, które są na tyle znaczące, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia skłonna byłaby uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu wykonującego badanie lub usługę atestacyjną zostały naruszone.

120.15 A2 *Międzynarodowe standardy niezależności* określają wymogi i wskazówki dotyczące stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu zachowania niezależności podczas przeprowadzania badań, przeglądów lub wykonywania innych usług atestacyjnych. Od zawodowych księgowych i firm wymaga się przestrzegania tych standardów tak, aby zachować niezależność podczas wykonywania takich zleceń. Ramowe założenia koncepcyjne dotyczące identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad stosuje się w taki sam sposób, jak w odniesieniu do przestrzegania wymogów niezależności. Rodzaje zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad opisane w paragrafie 120.6 A3 są również rodzajami zagrożeń dla przestrzegania wymogów niezależności.

120.15 A3 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafach 120.6 A1 i 120.8 A2, które mogłyby być pomocne przy identyfikacji i ocenie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad, mogą także wpływać na identyfikację i ocenę zagrożeń dla niezależności. W kontekście badań, przeglądów i innych usług atestacyjnych istnienie systemu zarządzania jakością zaprojektowanego i wdrożonego przez firmę zgodnie ze standardami zarządzania jakością wydanymi przez IAASB jest przykładem takich warunków, polityk i procedur.

## ROZDZIAŁ 270

### NACISK NA NARUSZENIE PODSTAWOWYCH ZASAD

...

#### Wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania

##### Postanowienia ogólne

**R270.3** Zawodowy księgowy nie:

- (a) zezwala, aby nacisk ze strony innych osób skutkował naruszeniem zgodności z podstawowymi zasadami; lub
- (b) stosuje nacisku wobec innych, o którym księgowy wie lub ma powody podejrzewać, że skutkowałby naruszeniem podstawowych zasad przez inne osoby.

270.3 A1 Wykonując czynność zawodową księgowy mógłby doświadczyć nacisku, który wywołuje zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad, na przykład zagrożenie zastraszenia. Nacisk mógłby być jawny lub ukryty i mógłby pochodzić:

- od zatrudniającej go organizacji, na przykład od współpracownika lub przełożonego;
- od osoby lub organizacji z zewnątrz, takiej jak dostawca, klient czy pożyczkodawca;
- z oczekiwań i celów wewnętrznych lub zewnętrznych.

270.3 A2 Przykłady nacisku, który mógłby skutkować zagrożeniem dla przestrzegania podstawowych zasad obejmują:

- Nacisk związany z konfliktami interesów:
  - nacisk ze strony członka rodziny, zabiegającego o bycie dostawcą organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego, aby wybrać członka rodziny zamiast innego potencjalnego dostawcę;

Patrz również Rozdział 210, Konflikty interesów.

• ...

- Nacisk związany z wysokością wynagrodzeń
  - nacisk wywierany przez zawodowego księgowego na innego zawodowego księgowego, aby wykonał on profesjonalne usługi za wynagrodzenie, które nie pozwala na zapewnienie wystarczających i odpowiednich zasobów (w tym zasobów ludzkich, technologicznych i intelektualnych) do wykonania usług zgodnie ze standardami technicznymi i zawodowymi.

*Patrz również Rozdział 330 „Wynagrodzenia i inne rodzaje honorariów”.*

270.3 A3 Czynniki istotne dla oceny poziomu zagrożenia stworzonego przez nacisk obejmują:

- Zamiar osoby wywierającej nacisk oraz rodzaj i zakres tego nacisku;
- ....

## ROZDZIAŁ 320

### ZLECENIA ZAWODOWE

...

#### Wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania

#### Akceptacja klienta i zlecenia

##### *Postanowienia ogólne*

- 320.3 A1 Zagrożenia dla przestrzegania zasad uczciwości lub profesjonalnego postępowania mogłyby być wywołane, na przykład, przez budzące wątpliwość kwestie związane z klientem (jego właścicielami, kierownictwem lub działalnością). Kwestie, które, jeżeli są znane, mogłyby wywołać takie zagrożenie, obejmują zaangażowanie klienta w nielegalną działalność, nieuczciwość, budzące wątpliwość praktyki sprawozdawczości finansowej albo inne nieetyczne postępowanie.
- 320.3 A2 ...
- 320.3 A3 Zagrożenie czerpania korzyści własnych i w efekcie nieprzestrzegania zasady zawodowych kompetencji i należytej staranności powstaje, gdy zespół wykonujący zlecenie nie posiada lub nie może nabyć kompetencji do świadczenia profesjonalnych usług.
- 320.3 A4 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, obejmują:
- Odpowiednie zrozumienie:
    - rodzaju działalności klienta;
    - złożoności jego działalności;
    - wymogów zlecenia; oraz
    - celu, rodzaju i zakresu pracy do wykonania.
  - Wiedzę o odpowiednich branżach, lub o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
  - Doświadczenie w zakresie odpowiednich wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych.
  - Istnienie polityk i procedur kontroli jakości, zaprojektowanych w celu dostarczenia racjonalnej pewności, że zlecenia są akceptowane tylko wtedy, gdy mogłyby być przeprowadzane w kompetentny sposób.
  - Poziom wynagrodzeń i stopień, w jakim uwzględniają one potrzebne zasoby, biorąc pod uwagę priorytety handlowe i rynkowe zawodowego księgowego.
- 320.3 A5 Przykłady działań które mogłyby stanowić zabezpieczenia...

## ROZDZIAŁ 330

### WYNAGRODZENIA I INNE RODZAJE HONORARIÓW

...

#### Wskazówki dotyczące zastosowania

##### Poziom wynagrodzenia

- 330.3 A1 Poziom wynagrodzenia mógłby wpływać na zdolność zawodowego księgowego do wykonania profesjonalnych usług zgodnie ze standardami technicznymi i zawodowymi.
- 330.3 A2 Zawodowy księgowy może podać dowolne wynagrodzenie, które uważa za odpowiednie. Podanie wynagrodzenia niższego niż wynagrodzenie innego księgowego samo w sobie nie stanowi nieetycznego postępowania. Jednak poziom podanego wynagrodzenia wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, jeżeli podane wynagrodzenie jest tak niskie, że mogłoby to utrudniać wykonanie zlecenia zgodnie z obowiązującymi standardami technicznymi i zawodowymi.
- 330.3 A3 Czynniki mające znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia obejmują następujące kwestie:
- Czy klient ma świadomość warunków zlecenia oraz, w szczególności, podstawy naliczenia wynagrodzenia i jakie profesjonalne usługi obejmują podane kwoty.
  - Czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny.
- 330.3 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:
- dostosowanie poziomu wynagrodzenia lub zakresu zlecenia;
  - zaangażowanie odpowiedniej osoby do przeprowadzenia przeglądu wykonanej pracy.

## ROZDZIAŁ 400

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

#### Wprowadzenie

##### Postanowienia ogólne

- 400.1 Niezależność zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód podczas wykonywania zleceń badania lub przeglądu leży w interesie publicznym i jest wymagana przez Kodeks.
- 400.2 Niniejsza Część ma zastosowanie zarówno do zleceń badania, jak i przeglądu, o ile nie stwierdzono inaczej. Terminy „badanie”, „zespół wykonujący badanie”, „zlecenie badania”, „klient badania” oraz „sprawozdanie z badania” stosuje się również do przeglądu, zespołu wykonującego przegląd, zlecenia przeglądu, klienta przeglądu i raportu z przeglądu
- 400.3 W niniejszej Części ...

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

### ROZDZIAŁ 905

#### WYNAGRODZENIA

##### Wprowadzenie

- 905.1 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.
- 905.2 Wynagrodzenia lub inne rodzaje honorariów mogłyby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Niniejszy rozdział zawiera konkretne wymogi oraz wskazówki dotyczące zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane z wynagrodzeniami otrzymywanymi od klientów atestacyjnych.

##### Wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania

###### *Wynagrodzenia wypłacane przez klienta atestacyjnego*

- 905.3 A1 Gdy wynagrodzenia są negocjowane z klientem atestacyjnym i przez niego płacone, stwarza to zagrożenie czerpania korzyści własnych i mogłoby stwarzać zagrożenie dla niezależności wynikające z zastraszenia.
- 905.3 A2 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga, aby przed przyjęciem przez firmę zlecenia atestacyjnego dla klienta atestacyjnego, firma ustaliła, czy zagrożenia dla niezależności wynikające z zaproponowanego klientowi wynagrodzenia są na akceptowalnym poziomie. Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga również od firmy dokonania ponownej oceny takich zagrożeń, gdy fakty i okoliczności ulegną zmianie w trakcie zlecenia.
- 905.3 A3 Czynniki istotne przy ocenie poziomu zagrożeń powstających, gdy wynagrodzenia są płacone przez klienta atestacyjnego, obejmują:
- poziom wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne i stopień, w jakim uwzględnia ono potrzebne zasoby, biorąc pod uwagę priorytety handlowe i rynkowe firmy;
  - zakres wszelkich zależności pomiędzy wysokością wynagrodzenia za usługę a jej wynikiem;
  - wysokość wynagrodzenia w kontekście usług, które mają być świadczone przez firmę lub firmę należącą do sieci;
  - znaczenie klienta dla firmy lub partnera;
  - rodzaj klienta;
  - rodzaj zlecenia atestacyjnego;
  - zaangażowanie osób sprawujących nadzór w ustalanie wysokości wynagrodzenia;
  - czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny.

905.3 A4 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafie 120.15 A3 (w szczególności istnienie systemu zarządzania jakością zaprojektowanego i wdrożonego przez firmę zgodnie ze standardami zarządzania jakością wydanymi przez IAASB) mogą również wpływać na ocenę, czy zagrożenia dla niezależności są na akceptowalnym poziomie.

905.3 A5 Poniższe wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania określają okoliczności, które mogą wymagać dalszej oceny przy ustalaniu, czy zagrożenia są na akceptowalnym poziomie. W przypadku tych okoliczności wskazówki dotyczące zastosowania zawierają przykłady dodatkowych czynników, które mogą być istotne przy ocenie zagrożeń.

#### Poziom wynagrodzenia za zlecenia atestacyjne

905.4 A1 Określenie wysokości wynagrodzenia pobieranego od klienta atestacyjnego, czy to za usługi atestacyjne, czy za inne usługi, jest decyzją biznesową firmy, uwzględniającą fakty i okoliczności odnoszące się do danego zlecenia, w tym wymogi standardów technicznych i zawodowych.

905.4 A2 Czynniki istotne przy ocenie poziomu zagrożeń czerpania korzyści własnych i zastraszenia stwarzanych przez wysokość wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne, które jest płacone przez klienta atestacyjnego, obejmują:

- handlowe uzasadnienie przez firmę wysokości wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne;
- czy klient wywierał lub wywiera nieuzasadniony nacisk w celu obniżenia wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne.

905.4 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie bierze udziału w zleceniu atestacyjnym, do dokonania oceny zasadności zaproponowanego wynagrodzenia, z uwzględnieniem zakresu i złożoności zlecenia;
- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie brała udziału w zleceniu atestacyjnym, do dokonania przeglądu wykonanej pracy.

#### Wynagrodzenia warunkowe

905.5 A1 Wynagrodzenia warunkowe są wynagrodzeniami obliczanymi na wcześniej ustalonych zasadach powiązanych z wynikiem transakcji lub rezultatem wykonanych usług. Wynagrodzenie warunkowe pobierane przez pośrednika jest przykładem pośredniego wynagrodzenia warunkowego. W niniejszym rozdziale, wynagrodzenie nie jest uznawane za warunkowe, jeżeli zostało ustalone przez sąd lub inny organ publiczny.

**R905.6** Firma nie pobiera bezpośrednio lub pośrednio wynagrodzenia warunkowego za zlecenie atestacyjne.

**R905.7** Firma nie pobiera bezpośrednio lub pośrednio wynagrodzenia warunkowego za usługę nieatestacyjną świadczoną dla klienta atestacyjnego, jeżeli rezultat takiej usługi, a co za tym idzie kwota wynagrodzenia, jest zależna od przyszłego lub obecnego osądu odnoszącego się do sprawy, która jest istotna dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.

905.7 A1 Paragrafy R905.6 i R905.7 wykluczają zawieranie przez firmę umów o określone wynagrodzenie warunkowe z klientem zlecenia atestacyjnego. Nawet, jeżeli umowa o wynagrodzenie

warunkowe nie jest wykluczona podczas świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta atestacyjnego, nadal mogłaby ona wpływać na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych.

- 905.7 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, obejmują:
- zakres możliwych kwot wynagrodzenia;
  - czy odpowiedni organ ustala rezultat, od którego zależy wynagrodzenie warunkowe;
  - ujawnienie zamierzonym użytkownikom pracy wykonanej przez firmę oraz podstawy wynagrodzenia;
  - charakter usługi;
  - wpływ zdarzenia lub transakcji na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.
- 905.7 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:
- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi nieatestacyjnej, do przeglądu odpowiedniej pracy atestacyjnej;
  - otrzymanie z wyprzedzeniem pisemnej umowy z klientem określającej podstawę wynagrodzenia.

#### **Calkowite wynagrodzenia – Zaległe wynagrodzenia**

- 905.8 A1 Na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych może wpływać fakt, że wynagrodzenie należne od klienta atestacyjnego za zlecenie atestacyjne lub inne usługi będzie zaległe podczas realizacji zlecenia atestacyjnego.
- 905.8 A2 Zazwyczaj oczekuje się, że firma powinna otrzymać zapłatę takiego wynagrodzenia przed wydaniem raportu z usługi atestacyjnej.
- 905.8 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia czerpania korzyści własnych, obejmują:
- znaczenie zaległych wynagrodzeń dla firmy;
  - długość okresu zalegania z wynagrodzeniami;
  - dokonaną przez firmę ocenę zdolności i gotowości klienta lub innego właściwego podmiotu do zapłaty zaległych wynagrodzeń.
- 905.8 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie a zagrożenie, obejmują:
- uzyskanie częściowej zapłaty zaległego wynagrodzenia;
  - zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie brała udziału w zleceniu atestacyjnym, do dokonania przeglądu wykonanej pracy.
- R905.9** Jeżeli znacząca część wynagrodzeń należnych od klienta zlecenia atestacyjnego pozostaje niezapłacona przez długi czas, firma ustala:

- (a) czy zaległe wynagrodzenia mogłyby stanowić odpowiednik pożyczki udzielonej klientowi, w którym to przypadku stosuje się wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania zawarte w rozdziale 911; oraz
- (b) czy odpowiednim jest, aby firma została ponownie wybrana lub kontynuowała zlecenie atestacyjne.

### **Całkowite wynagrodzenia – Uzależnienie od wynagrodzenia**

- 905.10 A1 Jeżeli całkowite wynagrodzenie uzyskane od klienta zlecenia atestacyjnego przez firmę wyrażającą wniosek ze zlecenia atestacyjnego stanowi znaczny odsetek całkowitych wynagrodzeń tej firmy, wówczas uzależnienie od wynagrodzeń od tego klienta oraz obawa ich utraty wpływa na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych i wywołuje zagrożenie zastraszenia.
- 905.10 A2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia powstaje w okolicznościach opisanych w paragrafie 905.10 A1, nawet jeśli klient zlecenia atestacyjnego nie jest odpowiedzialny za negocjowanie lub zapłatę wynagrodzeń za zlecenie atestacyjne.
- 905.10 A3 Obliczając swoje całkowite wynagrodzenie, firma może wykorzystać dostępne informacje finansowe z poprzedniego roku obrotowego i w razie potrzeby oszacować proporcje w oparciu o te informacje.
- 905.10 A4 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń czerpania korzyści własnych i zastraszenia, obejmują:
- strukturę operacyjną firmy;
  - fakt, czy od firmy oczekuje się dywersyfikacji, tak aby ograniczyć wszelkie uzależnienie od klienta zlecenia atestacyjnego.
- 905.10 A5 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:
- ograniczenie zakresu usług innych niż zlecenia atestacyjne świadczonych na rzecz klienta;
  - zwiększenie bazy klientów firmy, aby zmniejszyć uzależnienie od klienta zlecenia atestacyjnego.
- 905.10 A6 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia powstaje wtedy, gdy wynagrodzenia uzyskiwane przez firmę od klienta zlecenia atestacyjnego stanowią znaczny odsetek przychodów od klientów jednego partnera.
- 905.10 A7 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:
- jakościowe i ilościowe znaczenie tego klienta atestacyjnego dla partnera;
  - stopień, w jakim wynagrodzenie partnera jest uzależnione od wynagrodzeń uzyskanych od tego klienta.
- 905.10 A8 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia, obejmują:



## ZMIANY POSTANOWIEŃ KODEKSU ODNOSZĄCYCH SIĘ DO WYNAGRODZEŃ

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, do dokonania przeglądu wykonanej pracy;
- upewnienie się, że wynagrodzenie partnera nie jest w znacznym stopniu uzależnione od wysokości wynagrodzeń uzyskiwanych od klienta zlecenia atestacyjnego;
- zwiększenie bazy klientów partnera, aby ograniczyć zależność od klienta.

WERSJA ROBOCZA

## PORÓWNANIE Z OBECNĄ WERSJĄ

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

#### ROZDZIAŁ 410

#### WYNAGRODZENIA

##### Wprowadzenie

- 410.1 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.
- 410.2 W Rozdziale 330 przedstawiono wskazówki dotyczące zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w przypadkach, gdy poziom i charakter wynagrodzenia lub innych rodzajów honorariów mógłby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych skutkującego naruszeniem jednej lub kilku podstawowych zasad. Charakter i poziom wynagrodzeń lub innych rodzajów honorariów mógłby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Niniejszy rozdział zawiera konkretne wymogi oraz wskazówki dotyczące zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane z wynagrodzeniami otrzymywanymi od klientów badania w takich okolicznościach.

##### Wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania

###### Postanowienia ogólne

- 410.3 A1 Wynagrodzenia za profesjonalne usługi są zazwyczaj negocjowane z klientem badania i przez niego płacone, co może stwarzać zagrożenia dla niezależności. Praktyka ta jest ogólnie uznawana i akceptowana przez docelowych użytkowników sprawozdań finansowych.
- 410.3 A2 Kiedy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, interesariusze mają zwiększone oczekiwania co do niezależności firmy. Ponieważ przejrzystość może służyć lepszemu poznaniu poglądów i decyzji osób sprawujących nadzór oraz szerokiego kręgu interesariuszy, niniejszy rozdział wymaga ujawniania informacji dotyczących wynagrodzeń zarówno osobom sprawującym nadzór jak i interesariuszom, w szerszym ujęciu w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego.
- 410.3 A3 Na potrzeby niniejszego rozdziału wynagrodzenia za usługi badania obejmują wynagrodzenia lub inne rodzaje honorariów za badanie lub przegląd sprawozdań finansowych. Jeżeli mowa jest o wynagrodzeniu za badanie sprawozdań finansowych, nie obejmuje ono wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia lub przegląd sprawozdań finansowych. (Zob. par. R410.23(a), 410.25 A1 i R410.31(a))

###### Wynagrodzenia wypłacane przez klienta badania

- 410.4 A1 Gdy wynagrodzenia są negocjowane z klientem badania i przez niego płacone, stwarza to zagrożenie czerpania korzyści własnych i może stwarzać zagrożenie dla niezależności wynikające z zastraszenia.

410.4 A2 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga, aby przed przyjęciem przez firmę lub firmę należącą do sieci zlecenia przeprowadzenia badania lub innego zlecenia dla klienta badania, firma ustaliła, czy zagrożenia dla niezależności wynikające z zaproponowanego klientowi wynagrodzenia są na akceptowalnym poziomie. Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga również od firmy dokonania ponownej oceny takich zagrożeń, gdy fakty i okoliczności ulegną zmianie w trakcie okresu objętego umową o badanie.

410.4 A3 Czynniki istotne przy ocenie poziomu zagrożeń powstających, gdy wynagrodzenia za badanie lub jakiegokolwiek inne zlecenie są płacone przez klienta badania, obejmują:

- Poziom wynagrodzeń i stopień, w jakim uwzględniają one potrzebne zasoby, biorąc pod uwagę priorytety handlowe i rynkowe firmy.
- Wszelkie powiązania między wynagrodzeniem za badanie a wynagrodzeniem za usługi inne niż badanie oraz względną wysokość obu tych elementów.
- Zakres wszelkich zależności pomiędzy wysokością wynagrodzenia za usługę a jej wynikiem.
- Czy wynagrodzenie dotyczy usług, które mają być świadczone przez firmę lub firmę należącą do sieci.
- Wysokość wynagrodzenia w kontekście usług, które mają być świadczone przez firmę lub firmę należącą do sieci.
- Strukturę operacyjną i ustalenia dotyczące wynagrodzenia dla firmy lub firmy należącej do sieci.
- Znaczenie klienta lub osoby trzeciej polecającej klienta, dla firmy, firmy należącej do sieci, partnera lub biura.
- Charakter klienta, na przykład, czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego.
- Związek klienta z jednostkami powiązаныmi, na rzecz których świadczone są usługi inne niż badanie sprawozdań finansowych, np. gdy jednostka powiązana jest jednostką siostrzaną.
- Zaangażowanie osób sprawujących nadzór w mianowanie biegłego rewidenta i uzgadnianie wynagrodzeń oraz widoczny nacisk, jaki kładą one i kierownictwo klienta na jakość badania i ogólny poziom wynagrodzeń.
- Czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny.
- Czy jakość pracy wykonanej przez firmę jest przedmiotem przeglądu niezależnej strony trzeciej, takiej jak organ nadzoru.

410.4 A4 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafie 120.15 A3 (w szczególności istnienie systemu zarządzania jakością zaprojektowanego i wdrożonego przez firmę zgodnie ze standardami zarządzania jakością wydanymi przez IAASB) mogą również wpływać na ocenę, czy zagrożenia dla niezależności są na akceptowalnym poziomie.

410.4 A5 Poniższe wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania określają okoliczności, które mogą wymagać dalszej oceny przy ustalaniu, czy zagrożenia są na akceptowalnym poziomie.

W przypadku tych okoliczności wskazówki dotyczące zastosowania zawierają przykłady dodatkowych czynników, które mogą być istotne przy ocenie zagrożeń.

### **Poziom wynagrodzenia za badanie**

410.5 A1 Określenie wynagrodzenia pobieranego od klienta badania, czy to za badanie, czy za inne usługi, jest decyzją biznesową firmy, uwzględniającą fakty i okoliczności odnoszące się do danego zlecenia, w tym wymogi standardów technicznych i zawodowych.

410.5 A2 Czynniki, które są istotne przy ocenie poziomu zagrożeń związanych z korzyściami własnymi i zastraszeniem, stwarzanych przez poziom wynagrodzenia za badanie płaconego przez klienta badania, obejmują:

- handlowe uzasadnienie wysokości wynagrodzenia za badanie dla firmy;
- czy klient wywierał lub wywiera nieuzasadnioną presję w celu obniżenia wynagrodzenia za badanie.

410.5 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie bierze udziału w zleceniu badania, do dokonania oceny zasadności zaproponowanego wynagrodzenia, z uwzględnieniem zakresu i złożoności zlecenia;
- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie brała udziału w zleceniu badania, do dokonania przeglądu wykonanej pracy.

### Wpływ innych usług świadczonych na rzecz klienta badania

**R410.6** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.7, firma nie może dopuścić do tego, aby na wynagrodzenie za badanie wpływało świadczenie przez firmę lub firmę należącą do sieci usług innych niż badanie na rzecz klienta badania.

410.6 A1 Wynagrodzenie za badanie zwykle odzwierciedla kilka kwestii, takich jak te określone w paragrafie 410.23 A1. Jednakże świadczenie innych usług na rzecz klienta badania nie jest właściwym punktem odniesienia przy ustalaniu wynagrodzenia za badanie.

**R410.7** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.6, przy ustalaniu wynagrodzenia za badanie firma może wziąć pod uwagę oszczędności kosztów uzyskane w wyniku doświadczenia zdobytego w związku ze świadczeniem na rzecz klienta usług innych niż badanie.

### **Wynagrodzenia warunkowe**

**400.89 A1** Wynagrodzenia warunkowe są wynagrodzeniami obliczonymi na wcześniej ustalonych zasadach powiązanych z wynikiem transakcji lub rezultatów wykonanych usług. Wynagrodzenie warunkowe pobierane przez pośrednika jest przykładem pośredniego wynagrodzenia warunkowego. W niniejszym rozdziale, wynagrodzenie nie jest uznawane za warunkowe, jeżeli zostało ustalone przez sąd lub inny organ publiczny.

**R410.910** Firma nie pobiera bezpośrednio ani pośrednio wynagrodzenia warunkowego za zlecenie badania.

**R410.1011** Firma lub firma należąca do sieci nie pobiera bezpośrednio ani pośrednio wynagrodzenia warunkowego za usługi nieatestacyjne świadczone klientowi badania, jeżeli:

- (a) wynagrodzenie jest pobierane przez firmę wyrażającą opinię o sprawozdaniu finansowym i wynagrodzenie jest istotne lub oczekuje się, że będzie istotne dla tej firmy;
- (b) wynagrodzenie jest pobierane przez firmę należącą do sieci, która uczestniczy w znaczącej części badania i wynagrodzenie jest istotne lub oczekuje się, że będzie istotne dla tej firmy; lub
- (c) rezultat usługi nieatestacyjnej, a tym samym wysokość wynagrodzenia są uzależnione od przyszłych lub obecnych osądów dotyczących badania istotnej kwoty w sprawozdaniu finansowym.

410.1012 A1 Paragrafy R410.910 i R410.1011 wykluczają zawieranie przez firmę lub firmę należącą do sieci określonych umów o wynagrodzenie warunkowe z klientem badania. Nawet jeżeli umowa o wynagrodzenie warunkowe nie jest wykluczona podczas świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania, nadal mogłoby to wpływać na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych – mogłoby nadal powstawać zagrożenie czerpania korzyści własnych.

410.1012 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, obejmują:

- zakres możliwych kwot wynagrodzenia;
- czy odpowiedni organ ustala rezultat, od którego zależy wynagrodzenie warunkowe;
- ujawnienie zamierzonym użytkownikom pracy wykonanej przez firmę oraz podstawy wynagrodzenia;
- rodzaj usługi;
- wpływ zdarzenia lub transakcji na sprawozdanie finansowe.

410.1012 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi nieatestacyjnej, do dokonania przeglądu wykonanej pracy ~~przez firmę~~;
- otrzymanie z wyprzedzeniem pisemnej umowy z klientem będącej podstawą wynagrodzenia.

### Calkowite wynagrodzenia – Stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie

410.11 A1 Na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych może mieć wpływ sytuacja, gdy duża część wynagrodzenia pobieranego od klienta badania przez firmę lub firmy należące do sieci jest generowana poprzez świadczenie na rzecz klienta usług innych niż badanie, ze względu na obawy o potencjalną utratę zlecenia na badanie lub innych usług. Takie okoliczności mogą również stwarzać zagrożenie zastraszenia. Kolejną kwestią jest postrzeganie, że firma lub firma należąca do sieci koncentruje się na relacji niebędącej badaniem, co może stwarzać zagrożenie dla niezależności biegłego rewidenta.

410.11 A2 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- Stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie.
- Długość okresu, w którym stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie był wysoki.
- Charakter, zakres i cele usług innych niż badanie, w tym:
  - czy są to usługi powtarzalne;
  - czy prawo lub regulacje nakazują, aby usługi te były wykonywane przez firmę.

410.11 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie brała udziału w badaniu lub świadczeniu usługi innej niż badanie, do przeglądu odpowiednich prac wykonanych podczas badania;
- ograniczenie zakresu usług innych niż badanie świadczonych na rzecz klienta badania.

#### **Całkowite wynagrodzenia – Zaległe wynagrodzenia**

410.127 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może wzrosnąć, jeżeli wynagrodzenie należne od klienta badania za przeprowadzenie badania lub usługi inne niż badanie będzie zaległe podczas realizacji zlecenia badania. Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby powstać, jeżeli znacząca część wynagrodzeń nie jest zapłacona przed wydaniem sprawozdania z badania za rok następujący.

410.12 A2 Zazwyczaj oczekuje się, że firma zwróci się z prośbą o dokonanie zapłaty powinna otrzymać zapłatę takiego wynagrodzenia przed wydaniem sprawozdania z badania. Wymogi i zastosowanie materiału określone w Rozdziale 511 w odniesieniu do pożyczek i poręczeń mogłyby mieć również zastosowanie również do sytuacji, gdy istnieją takie niezapłacone wynagrodzenia.

410.12 A3 Czynniki, które są istotne przy ocenie poziomu takiego zagrożenia czerpania korzyści własnych, obejmują:

- znaczenie zaległych wynagrodzeń dla firmy;
- długość okresu zalegania z wynagrodzeniami;
- dokonaną przez firmę ocenę zdolności i gotowości klienta badania do zapłaty zaległych wynagrodzeń.

410.127 A42 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na **takie** zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- uzyskanie częściowej zapłaty zaległego wynagrodzenia;
- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie brała udziału w zleceniu badania, do dokonania przeglądu pracy wykonanej podczas badania.

**R410.138** Jeżeli znacząca część wynagrodzeń należnych od klienta badania pozostaje niezapłacona przez długi czas, firma ustala:

- (a) czy zaległe wynagrodzenia mogłyby stanowić odpowiednik pożyczki udzielonej klientowi, w którym to przypadku stosuje się wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania zawarte w rozdziale 511; oraz
- (b) czy odpowiednim jest, aby firma została ponownie wybrana lub kontynuowała zlecenie badania.

### Całkowite wynagrodzenia – Uzależnienie od wynagrodzenia – Wynagrodzenia – względna wysokość

#### Wszyscy klienci badania

410.143 A1 Jeżeli całkowita kwota wynagrodzeń uzyskanych od klienta badania przez firmę wyrażającą opinię z badania stanowi znaczny odsetek całkowitych wynagrodzeń tej firmy, uzależnienie od tego klienta oraz obawa utraty tego klienta mają wpływ na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych i wywołują zagrożenie zastraszenia.

410.14 A2 Obliczając swoje całkowite wynagrodzenie, firma może wykorzystać dostępne informacje finansowe z poprzedniego roku obrotowego i w razie potrzeby oszacować proporcje w oparciu o te informacje.

410.143 A32 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń czerpania korzyści własnych i zastraszenia, obejmują:

- strukturę operacyjną firmy;
- fakt, czy od firmy oczekuje się dywersyfikacji, tak aby ograniczyć wszelkie uzależnienie od klienta badania czy firma posiada dobrą, ugruntowaną pozycję, czy jest firmą nową;
- jakościowe i/lub ilościowe znaczenie klienta dla firmy.

410.143 A43 Przykładem działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenie w reakcji na takie zagrożenia, obejmują: czerpania korzyści własnych lub zastraszenia jest zwiększenie bazy klientów w firmie, aby zmniejszyć zależność od klienta badania.

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie jest członkiem firmy, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania;
- ograniczenie zakresu usług innych niż badanie świadczonych na rzecz klienta badania;
- zwiększenie bazy klientów w firmie, aby ograniczyć zależność od klienta;
- zwiększenie poziomu usług wykonywanych na rzecz innych klientów.

410.143 A54 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia powstaje również wtedy, gdy wynagrodzenia uzyskiwane przez firmę od klienta badania stanowią znaczny odsetek przychodów jednego partnera lub jednego biura firmy.

410.143 A65 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- jakościowe i ilościowe znaczenie tego klienta badania jakościowe i/lub ilościowe znaczenie tego klienta dla partnera lub biura;

- stopień, w jakim wynagrodzenie danego partnera lub partnerów w biurze jest uzależnione od wynagrodzeń uzyskanych od tego klienta.

410.143 A76 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie była zaangażowana nie brała udziału w zleceniu badania, do dokonania przeglądu pracy wykonanej w ramach badania;
- upewnienie się, że wynagrodzenie partnera nie jest w znacznym stopniu uzależnione od wysokości wynagrodzeń uzyskiwanych od klienta;
- ograniczenie zakresu usług innych niż badanie świadczonych przez partnera lub biuro na rzecz klienta badania;
- zwiększenie bazy klientów partnera lub biura, aby ograniczyć zależność od klienta badania;
- zwiększenie poziomu usług wykonywanych przez partnera lub biuro na rzecz innych klientów.

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

**R410.15** Jeżeli w każdym z pięciu kolejnych lat całkowita kwota wynagrodzeń od klienta badania niebędącego jednostką zainteresowania publicznego stanowi lub prawdopodobnie będzie stanowiła więcej niż 30% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez firmę, wówczas firma ustala, czy którekolwiek z poniższych działań mogłoby stanowić zabezpieczenie ograniczające powstałe zagrożenie do akceptowalnego poziomu, a jeżeli tak, wówczas stosuje je:

- (a) przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za piąty rok zawodowy księgowy niebędący członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym, przeprowadza przegląd prac wykonanych w ramach badania w piątym roku; lub
- (b) po wyrażeniu opinii z badania sprawozdania finansowego za piąty rok a przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za szósty rok, zawodowy księgowy niebędący członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym lub organ zawodowy przeprowadza przegląd prac wykonanych w ramach badania w piątym roku.

**R410.16** Gdy ogólna kwota wynagrodzeń opisana w paragrafie R410.15 nadal przekracza 30%, firma ustala co roku, czy którekolwiek z działań wymienionych w paragrafie R410.15 zastosowanych do zlecenia w danym roku może stanowić zabezpieczenie przed zagrożeniami stworzonymi przez całkowite wynagrodzenia otrzymane przez firmę od klienta, a jeżeli tak, wówczas stosuje je.

**R410.17** W przypadku, gdy dwie lub więcej firm jest zaangażowanych do przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych klienta, udział drugiej firmy w badaniu może być traktowany każdego roku jako działanie równoważne z tym, o którym mowa w paragrafie R410.15 (a), jeżeli:

- (a) okoliczności, o których mowa w paragrafie R410.15, dotyczą tylko jednej z firm wyrażających opinię z badania; oraz
- (b) każda firma wykonuje wystarczającą pracę, aby wziąć pełną indywidualną odpowiedzialność za opinię z badania.



Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

**R410.184** Jeżeli przez dwa kolejne lata całkowita kwota wynagrodzeń od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego stanowi lub prawdopodobnie będzie stanowiła więcej niż 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez firmę, wówczas firma ustala, czy przeprowadzenie przez zawodowego księgowego niebędącego członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym a przeglądu spełniającego warunki przeglądu jakości, zlecenia przed wydaniem opinii z badania („przegląd przed wydaniem opinii”) mogłoby stanowić zabezpieczenie ograniczające zagrożenia do akceptowalnego poziomu, a jeżeli tak, wówczas stosuje je. Jeżeli klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego i przez dwa kolejne lata całkowita kwota wynagrodzeń od klienta oraz powiązanych z nim jednostek stanowi więcej niż 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez firmę wyrażającą opinię o sprawozdaniu finansowym klienta, wówczas firma:

- (a) — ujawnia osobom sprawującym nadzór u klienta badania fakt, że tego typu całkowite wynagrodzenie stanowi więcej niż 15% całkowitych wynagrodzeń otrzymanych przez firmę; oraz
- (b) — omawia, czy którekolwiek z poniższych działań mogłoby stanowić zabezpieczenie w reakcji na zagrożenie stworzone przez całkowite wynagrodzenie otrzymane przez firmę od klienta, a jeżeli tak, wówczas stosuje je:
  - (i) — przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za drugi rok, zawodowy księgowy niebędący członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym przeprowadza kontrolę jakości wykonania tego zlecenia; lub organ zawodowy przeprowadza kontrolę tego zlecenia, która jest odpowiednikiem kontroli jakości wykonania zlecenia („przegląd przed wydaniem”); lub
  - (ii) — (ii) po wyrażeniu opinii z badania sprawozdania finansowego za drugi rok a przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za trzeci rok, zawodowy księgowy niebędący członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym lub organ zawodowy przeprowadza kontrolę badania sprawozdania finansowego za drugi rok, która jest odpowiednikiem kontroli jakości wykonania zlecenia („przegląd po wydaniu”).

**R410.5** — Gdy ogólna kwota wynagrodzeń opisana w paragrafie R410.4 znacząco przekracza 15%, firma ustala, czy poziom zagrożenia jest taki, że przeprowadzenie przeglądu po wydaniu nie zredukuje tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Jeżeli tak jest, firma przeprowadza przegląd przed wydaniem.

**R410.6** — Jeżeli wynagrodzenia opisane w paragrafie R410.4 nadal przekraczają 15%, firma każdego roku:

- (a) — ujawnia i omawia z osobami sprawującymi nadzór sprawy określone w paragrafie R410.4; oraz
- (b) — (b) przestrzega postanowień paragrafów R410.4(b) i R410.5.

**R410.19** W przypadku, gdy dwie lub więcej firm jest zaangażowanych do przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych klienta, udział drugiej firmy w badaniu może być traktowany każdego roku jako działanie równoważne do działania określonego w paragrafie R410.18, jeżeli:

- (a) okoliczności, o których mowa w paragrafie R410.18, dotyczą tylko jednej z firm wyrażających opinię z badania; oraz
- (b) każda firma wykonuje wystarczającą pracę, aby wziąć pełną indywidualną odpowiedzialność za opinię z badania.

**R410.20** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.21, jeśli okoliczności opisane w paragrafie R410.18 utrzymują się przez pięć kolejnych lat, firma przestaje pełnić funkcję biegłego rewidenta po wydaniu opinii z badania za piąty rok.

**R410.21** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.20, firma może kontynuować pełnienie funkcji biegłego rewidenta po pięciu kolejnych latach, jeśli istnieją ku temu ważne powody uwzględniające interes publiczny, pod warunkiem, że:

- (a) firma konsultuje się z organem regulacyjnym lub zawodowym w danej jurysdykcji i organ ten zgadza się, że kontynuowanie przez firmę funkcji biegłego rewidenta byłoby w interesie publicznym; oraz
- (b) przed wydaniem opinii z badania sprawozdania finansowego za szósty i każdy kolejny rok, firma angażuje zawodowego księgowego, który nie jest członkiem firmy wyrażającej opinię o sprawozdaniu finansowym, do przeprowadzenia przeglądu przed wydaniem opinii.

**410.21 A1** Czynnikiem, który może stanowić ważny powód, jest brak alternatywnych firm, które mogłyby przeprowadzić badanie, biorąc pod uwagę charakter i lokalizację działalności klienta.

### **Przejrzystość informacji dotyczących wynagrodzenia w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego**

#### *Przekazywanie informacji o wynagrodzeniach osobom sprawującym nadzór*

**410.22 A1** Przekazywanie przez firmę informacji związanych z wynagrodzeniami (zarówno za badanie, jak i usługi inne niż badanie) osobom sprawującym nadzór pomaga im w ocenie niezależności firmy. Skuteczna komunikacja w tym zakresie umożliwia również dwukierunkową, otwartą wymianę poglądów i informacji, na przykład na temat oczekiwań, jakie osoby sprawujące nadzór mogą mieć w odniesieniu do zakresu i rozmiaru prac związanych z badaniem oraz wpływu na wysokość wynagrodzenia za badanie.

#### Wynagrodzenie za badanie sprawozdań finansowych

**R410.23** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.24, firma komunikuje się w odpowiednim czasie z osobami sprawującymi nadzór u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego w następujących sprawach:

- (a) wynagrodzeń zapłaconych lub należnych firmie lub firmom należącym do sieci za badanie sprawozdań finansowych, na temat których firma wyraża opinię; oraz
- (b) czy zagrożenia wynikające z wysokości tych wynagrodzeń są na akceptowalnym poziomie, a jeśli nie, to jakie działania firma podjęła lub proponuje podjąć w celu zmniejszenia tych zagrożeń do akceptowalnego poziomu.

**410.23 A1** Celem komunikacji jest przedstawienie tła i kontekstu dla wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych, o których firma wyraża opinię, aby umożliwić osobom sprawującym

nadzór rozważenie niezależności firmy. Charakter i zakres spraw, o których należy poinformować, zależy od faktów i okoliczności i może obejmować na przykład:

- Rozważania wpływające na poziom wynagrodzeń, takie jak:
  - skala, złożoność i rozpiętość geograficzna działalności klienta badania;
  - faktycznie poświęcony lub spodziewany czas adekwatny do zakresu i złożoności badania;
  - koszt innych zasobów wykorzystanych lub wydatkowanych w celu przeprowadzenia badania;
  - jakość prowadzenia dokumentacji oraz procesów sporządzania sprawozdań finansowych.
- Korekty wysokości wynagrodzenia podawanej lub pobieranej w okresie badania oraz przyczyny takich korekt.
- Zmiany przepisów prawa i regulacji oraz standardów zawodowych dotyczących badania, które miały wpływ na wysokość wynagrodzenia.

410.23 A2 Zachęca się firmę do przekazywania takich informacji tak szybko, jak to jest możliwe oraz do stosownego informowania o proponowanych korektach.

**R410.24** W drodze wyjątku od paragrafu R410.23 firma może zdecydować o nieprzekazywaniu informacji określonych w paragrafie R410.23 osobom sprawującym nadzór nad jednostką, która jest (bezpośrednio lub pośrednio) w całości własnością innej jednostki zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że:

- (a) jednostka ta jest objęta konsolidacją w sprawozdaniach finansowych grupy kapitałowej sporządzanych przez inną jednostkę zainteresowania publicznego; oraz
- (b) firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię na temat takiego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

Wynagrodzenia za inne usługi

**R410.25** Z zastrzeżeniem paragrafu R410.27, firma komunikuje się w odpowiednim czasie z osobami sprawującymi nadzór u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego w następujących sprawach:

- (a) Wynagrodzenia inne niż ujawnione zgodnie z paragrafem R410.23 (a), pobierane od klienta z tytułu świadczenia usług przez firmę lub firmę należąca do sieci w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyraża opinię. W tym celu wynagrodzenia takie obejmują wyłącznie wynagrodzenia pobierane od klienta i jego jednostek powiązanych, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, które są objęte konsolidacją w sprawozdaniu finansowym, o którym firma będzie wyrażać opinię; oraz
- (b) Jak określono w paragrafie 410.11 A1, jeżeli firma stwierdziła, że stosunek wynagrodzeń za usługi inne niż badanie do wynagrodzenia za badanie wpływa na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych lub powoduje zagrożenie dla niezależności z powodu zastraszenia:

- (i) czy takie zagrożenia są na akceptowalnym poziomie, oraz
- (ii) jeżeli nie, to jakie działania firma podjęła lub proponuje podjąć w celu zmniejszenia takich zagrożeń do akceptowalnego poziomu.

410.25 A1 Celem takiej komunikacji jest przedstawienie tła i kontekstu dla wynagrodzeń za inne usługi, aby umożliwić osobom sprawującym nadzór rozważenie niezależności firmy. Charakter i zakres spraw, o których należy poinformować, zależy od faktów i okoliczności i może obejmować na przykład:

- Wysokość wynagrodzeń za inne usługi, które są wymagane przez prawo lub regulacje.
- Charakter innych świadczonych usług i związane z nimi wynagrodzenie.
- Informacje na temat charakteru usług świadczonych w ramach ogólnej polityki zatwierdzonej przez osoby sprawujące nadzór oraz związanego z nimi wynagrodzenia.
- Stosunek wynagrodzeń, o których mowa w paragrafie R410.25(a), do sumy wynagrodzeń pobieranych przez firmę i firmy należące do sieci za badanie sprawozdań finansowych, o których firma wyraża opinię.

**R410.26** Firma umieszcza w informacji wymaganej na mocy paragrafu R410.25(a) wynagrodzenia inne niż ujawnione na mocy paragrafu R410.23(a), pobierane od wszelkich innych jednostek powiązanych, nad którymi klient badania sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, z tytułu świadczenia usług przez firmę lub firmę należącą do sieci, jeżeli firma wie lub ma powody sądzić, że wynagrodzenia te są istotne dla oceny niezależności firmy.

410.26 A1 Czynniki, które firma może wziąć pod uwagę przy ustalaniu, czy wynagrodzenia inne niż ujawnione zgodnie z paragrafem R410.23(a), pobierane od innych powiązanych jednostek, indywidualnie i łącznie, za świadczenie usług przez firmę lub firmę należącą do sieci, są istotne dla oceny niezależności firmy, obejmują:

- zakres zaangażowania klienta badania w wyznaczenie firmy lub firmy należącej do sieci do świadczenia takich usług, w tym negocjowanie wynagrodzeń;
- znaczenie wynagrodzeń płaconych przez inne jednostki powiązane na rzecz firmy lub firmy należącej do sieci;
- stosunek wynagrodzeń od innych podmiotów powiązanych do wynagrodzeń płaconych przez klienta.

**R410.27** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.25, firma może zdecydować o nieprzekazywaniu informacji określonych w paragrafie R410.25 osobom sprawującym nadzór nad jednostką, która jest (bezpośrednio lub pośrednio) w całości własnością innej jednostki zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że:

- (a) jednostka ta jest objęta konsolidacją w sprawozdaniach finansowych grupy kapitałowej sporządzanych przez inną jednostkę zainteresowania publicznego; oraz
- (b) firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię na temat takiego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

Uzależnienie od wynagrodzenia

**R410.28** W przypadku, gdy całkowite wynagrodzenie klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego stanowi lub może stanowić więcej niż 15% całkowitego wynagrodzenia otrzymanego przez firmę, firma poinformuje osoby sprawujące nadzór:

- (a) o tym fakcie oraz o tym, czy istnieje prawdopodobieństwo, że taka sytuacja będzie się utrzymywać;
- (b) o zabezpieczeniach zastosowanych w celu przeciwdziałania powstałym zagrożeniom, w tym, w razie potrzeby, o dokonaniu przeglądu przed wydaniem opinii (patrz: par. R410.18); oraz
- (c) o wszelkich propozycjach kontynuowania działalności w charakterze biegłego rewidenta zgodnie z paragrafem R410.21.

Publiczne ujawnianie informacji o wynagrodzeniach

410.29 A1 Ze względu na interes publiczny związany z badaniami jednostek zainteresowania publicznego, korzystne jest, aby interesariusze mieli wgląd w relacje zawodowe pomiędzy firmą a klientem badania, które można racjonalnie uznać za istotne dla oceny niezależności firmy. W wielu systemach prawnych istnieją już wymogi dotyczące ujawniania wynagrodzenia klienta firmy badania zarówno za badanie, jak i za usługi inne niż badanie, wypłaconego i należnego firmie i firmom należącym do sieci. Ujawnienia takie często wymagają rozbicia wynagrodzenia za usługi inne niż badanie na różne kategorie.

**R410.30** Jeżeli przepisy prawa i regulacje nie wymagają od klienta badania ujawniania wynagrodzenia za badanie sprawozdań finansowych, wynagrodzenia za usługi inne niż badanie sprawozdań finansowych zapłaconego lub należnego firmie i firmom należącym do sieci oraz informacji o uzależnieniu od wynagrodzenia, firma powinna omówić z osobami sprawującymi nadzór nad klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego:

- (a) korzyści dla interesariuszy klienta z ujawnienia przez niego takich informacji, które nie są wymagane przez prawo i regulacje, w sposób uznany za odpowiedni, z uwzględnieniem czasu i dostępności informacji; oraz
- (b) informacje, które mogą poprawić zrozumienie przez użytkowników wynagrodzeń wypłaconych lub należnych oraz ich wpływu na niezależność firmy.

410.30 A1 Przykłady informacji odnoszących się do wynagrodzeń, które mogą poprawić zrozumienie przez użytkowników wynagrodzeń wypłaconych lub należnych oraz ich wpływu na niezależność firmy, obejmują:

- informacje porównawcze o wynagrodzeniach za badanie i usługi inne niż badanie w roku poprzednim;
- charakter usług i związane z nimi wynagrodzenia ujawnione zgodnie z paragrafem R410.31(b);
- zabezpieczenia stosowane w przypadku, gdy całkowite wynagrodzenie od klienta stanowi lub może stanowić więcej niż 15% całkowitego wynagrodzenia otrzymywanego przez firmę.

**R410.31** Po przeprowadzeniu dyskusji z osobami sprawującymi nadzór zgodnie z paragrafem R410.30, o ile klient badania będący jednostką zainteresowania publicznego nie dokona stosownych ujawnień, z zastrzeżeniem paragrafu R410.32, firma ujawnia publicznie:

- (a) Wynagrodzenia zapłacone lub należne firmie lub firmom należącym do sieci za badanie sprawozdań finansowych, na temat których firma wyraża opinię.
- (b) Wynagrodzenia, inne niż ujawnione na podstawie lit. a), pobrane od klienta z tytułu świadczenia usług przez firmę lub firmę należącą do sieci w okresie objętym sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyraża opinię. W tym celu wynagrodzenia takie obejmują wyłącznie wynagrodzenia pobierane od klienta i jego podmiotów powiązanych, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, które są objęte konsolidacją w sprawozdaniu finansowym, na temat którego firma będzie wyrażać opinię.
- (c) Wszelkie wynagrodzenia inne niż ujawnione na mocy lit. a) i b), pobierane od wszelkich innych powiązanych jednostek, nad którymi klient badania sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę, za świadczenie usług przez firmę lub firmę należącą do sieci, jeżeli firma wie lub ma powody sądzić, że takie wynagrodzenia są istotne dla oceny niezależności firmy.

oraz

- (d) Jeżeli ma to zastosowanie, fakt, że łączne wynagrodzenie otrzymane przez firmę od klienta badania stanowi lub może stanowić ponad 15% łącznego wynagrodzenia otrzymanego przez firmę przez dwa kolejne lata oraz rok, w którym sytuacja ta zaistniała po raz pierwszy.

410.31 A1 Firma może również ujawnić inne informacje dotyczące wynagrodzeń, które ułatwią użytkownikom zrozumienie wynagrodzeń zapłaconych lub należnych oraz niezależności firmy, tak jak w przykładach opisanych w paragrafie 410.30 A1.

410.31 A2 Czynniki, które firma może wziąć pod uwagę przy dokonywaniu ustaleń wymaganych przez paragraf R410.31(c), zostały przedstawione w paragrafie 410.26 A1.

410.31 A3 Ujawniając informacje dotyczące wynagrodzeń zgodnie z paragrafem R410.31, firma może ujawniać te informacje w sposób, jaki uzna za stosowny, biorąc pod uwagę względy czasowe i dostępność informacji dla interesariuszy, na przykład:

- na stronie internetowej firmy;
- w sprawozdaniu firmy z przejrzystości;
- w sprawozdaniu dotyczącym jakości badania;
- poprzez ukierunkowaną komunikację z konkretnymi interesariuszami, na przykład list do akcjonariuszy;
- w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

**R410.32** W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R410.31, firma może zdecydować o nieujawnianiu do wiadomości publicznej informacji określonych w paragrafie R410.31, odnoszących się do:

- (a) jednostki dominującej, która sporządza również sprawozdanie finansowe grupy kapitałowej, pod warunkiem, że firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię o sprawozdaniu finansowym grupy kapitałowej; lub
- (b) jednostki (bezpośrednio lub pośrednio) będącej w całości własnością innej jednostki zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że:
  - (i) jednostka ta jest objęta konsolidacją w sprawozdaniach finansowych grupy kapitałowej sporządzanych przez inną jednostkę zainteresowania publicznego, oraz
  - (ii) firma lub firma należąca do sieci wyraża opinię na temat takiego sprawozdania finansowego grupy kapitałowej.

*Uwagi dotyczące klientów przeglądu*

**R410.33** Niniejszy punkt określa wymogi dla firmy dotyczące przekazywania informacji związanych z wynagrodzeniem od klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego oraz publicznego ujawniania informacji związanych z wynagrodzeniem w zakresie, w jakim klient nie ujawnia takich informacji. W drodze wyjątku od tych wymogów, firma może zdecydować, że nie będzie przekazywać lub dążyć do ujawnienia takich informacji w przypadku, gdy klient przeglądu nie jest jednocześnie klientem badania.

## PROPONOWANE ZMIANY DOSTOSOWAWCZE I WYNIKAJĄCE Z NOWELIZACJI ROZDZIAŁ 120

### RAMOWE ZAŁOŻENIA KONCEPCYJNE

....

#### Rozważania dotyczące badań, przeglądów oraz innych usług atestacyjnych

##### *Niezależność*

120.15 A1 *Międzynarodowe standardy niezależności* wymagają od zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód zachowania niezależności podczas przeprowadzania badań, przeglądów lub innych usług atestacyjnych. Niezależność jest powiązana z podstawowymi zasadami obiektywizmu i uczciwości. Obejmuje ona:

- (a) niezależność umysłu – stan umysłu pozwalający na wyrażenie wniosku wolnego od wpływów zagrażających zawodowemu osądowi, a tym samym pozwalający danej osobie na uczciwe działanie i zachowanie obiektywizmu oraz zawodowego sceptycyzmu;
- (b) niezależność wizerunku – unikanie faktów i okoliczności, które są na tyle znaczące, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia skłonna byłaby uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm firmy lub członka zespołu wykonującego badanie lub usługę atestacyjną zostały naruszone.

120.15 A2 Międzynarodowe standardy niezależności określają wymagania i wskazówki dotyczące stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu zachowania niezależności podczas przeprowadzania badań, przeglądów lub wykonywania innych usług atestacyjnych. Od zawodowych księgowych i firm wymaga się przestrzegania tych standardów tak, aby zachować niezależność podczas wykonywania takich zleceń. Ramowe założenia koncepcyjne dotyczące identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad stosuje się w taki sam sposób, jak w odniesieniu do przestrzegania wymogów niezależności. Rodzaje zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad opisane w paragrafie 120.6 A3 są również rodzajami zagrożeń dla przestrzegania wymogów niezależności.

120.15 A3 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafach 120.6 A1 i 120.8 A2, które mogłyby być pomocne przy identyfikacji i ocenie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad, mogą także wpływać na identyfikację i ocenę zagrożeń dla niezależności. W kontekście badań, przeglądów i innych usług atestacyjnych istnienie systemu zarządzania jakością zaprojektowanego i wdrożonego przez firmę zgodnie ze standardami zarządzania jakością wydanymi przez IAASB jest przykładem takich warunków, polityk i procedur.



## ROZDZIAŁ 270

### NACISK NA NARUSZENIE PODSTAWOWYCH ZASAD

#### Wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania

##### Postanowienia ogólne

**R270.3** Zawodowy księgowy nie:

- (a) zezwala, aby nacisk ze strony innych osób skutkował naruszeniem zgodności z podstawowymi zasadami; lub
- (b) stosuje nacisku wobec innych, o którym księgowy wie lub ma powody podejrzewać, że skutkowałby naruszeniem podstawowych zasad przez inne osoby.

270.3 A1 Wykonując czynność zawodową księgowy mógłby doświadczyć nacisku, który wywołuje zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad, na przykład zagrożenie zastraszenia. Nacisk mógłby być jawny lub ukryty i mógłby pochodzić:

- od zatrudniającej go organizacji, na przykład od współpracownika lub przełożonego;
- od osoby lub organizacji z zewnątrz, takiej jak dostawca, klient czy pożyczkodawca;
- z oczekiwań i celów wewnętrznych lub zewnętrznych.

270.3 A2 Przykłady nacisku, który mógłby skutkować zagrożeniem dla przestrzegania podstawowych zasad obejmują:

- Nacisk związany z konfliktami interesów:
  - nacisk ze strony członka rodziny, zabiegającego o bycie dostawcą organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego, aby wybrać członka rodziny zamiast innego potencjalnego dostawcę;

Patrz również Rozdział 210, Konflikty interesów.

- ...

- Nacisk związany z wysokością wynagrodzeń

- nacisk wywierany przez zawodowego księgowego na innego zawodowego księgowego, aby wykonał on profesjonalne usługi za wynagrodzenie, które nie pozwala na zapewnienie wystarczających i odpowiednich zasobów (w tym zasobów ludzkich, technologicznych i intelektualnych) do wykonania usług zgodnie ze standardami technicznymi i zawodowymi.

*Patrz również Rozdział 330 „Wynagrodzenia i inne rodzaje honorariów”.*

270.3 A3 Czynniki istotne dla oceny poziomu zagrożenia stworzonego przez nacisk obejmują:

- Zamiar osoby wywierającej nacisk oraz rodzaj i zakres tego nacisku;
- ....

## ROZDZIAŁ 320

### ZLECENIA ZAWODOWE

...

#### Wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania

##### Akceptacja klienta i zlecenia

###### *Postanowienia ogólne*

320.3 A1 Zagrożenia dla przestrzegania zasad uczciwości lub profesjonalnego postępowania mogłyby być wywołane, na przykład, przez budzące wątpliwość kwestie związane z klientem (jego właścicielami, kierownictwem lub działalnością). Kwestie, które, jeżeli są znane, mogłyby wywołać takie zagrożenie, obejmują zaangażowanie klienta w nielegalną działalność, nieuczciwość, budzące wątpliwość praktyki sprawozdawczości finansowej albo inne nieetyczne postępowanie.

320.3 A2 ...

320.3 A3 Zagrożenie czerpania korzyści własnych i w efekcie nieprzestrzegania zasady zawodowych kompetencji i należytej staranności powstaje, gdy zespół wykonujący zlecenie nie posiada lub nie może nabyć kompetencji do świadczenia profesjonalnych usług.

320.3 A4 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, obejmują:

- odpowiednie zrozumienie:
  - rodzaju działalności klienta,
  - złożoności jego działalności,
  - wymogów zlecenia, oraz
  - celu, rodzaju i zakresu pracy do wykonania;
- wiedzę o odpowiednich branżach, lub o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia;
- doświadczenie w zakresie odpowiednich wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych;
- istnienie polityk i procedur kontroli jakości, zaprojektowanych w celu dostarczenia racjonalnej pewności, że zlecenia są akceptowane tylko wtedy, gdy mogłyby być przeprowadzane w kompetentny sposób;
- poziom wynagrodzeń i stopień, w jakim uwzględniają one potrzebne zasoby, biorąc pod uwagę priorytety handlowe i rynkowe zawodowego księgowego.

320.3 A5 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia ...

## ROZDZIAŁ 330

### WYNAGRODZENIA I INNE RODZAJE HONORARIÓW

...

#### Wskazówki dotyczące zastosowania

##### Poziom wynagrodzenia

- 330.3 A1 ~~Podany~~ Poziom wynagrodzenia mógłby wpływać na zdolność zawodowego księgowego do wykonania profesjonalnych usług zgodnie ze standardami technicznymi i zawodowymi.
- 330.3 A2 Zawodowy księgowy może podać dowolne wynagrodzenie, które uważa za odpowiednie. Podanie wynagrodzenia niższego niż wynagrodzenie innego księgowego samo w sobie nie stanowi nieetycznego postępowania. Jednak poziom podanego wynagrodzenia wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, jeżeli podane wynagrodzenie jest tak niskie, że mogłoby to utrudniać wykonanie zlecenia zgodnie z obowiązującymi standardami technicznymi i zawodowymi.
- 330.3 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, obejmują:
- czy klient ma świadomość warunków zlecenia oraz, w szczególności, podstawy naliczenia ~~naliezonego~~ wynagrodzenia i jakie profesjonalne usługi obejmują podane kwoty;
  - czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny.
- 330.3 A4 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:
- dostosowanie poziomu wynagrodzenia lub zakresu zlecenia;
  - zaangażowanie odpowiedniej osoby do przeprowadzenia przeglądu wykonanej pracy.

## ROZDZIAŁ 400

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

#### Wprowadzenie

##### Postanowienia ogólne

- 400.1 Niezależność zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód podczas wykonywania zleceń badania lub przeglądu leży w interesie publicznym i jest wymagana przez Kodeks.
- 400.2 Niniejsza Część ma zastosowanie zarówno do zleceń badania, jak i przeglądu, o ile nie stwierdzono inaczej. Terminy „badanie”, „zespół wykonujący badanie”, „zlecenie badania”, „klient badania” oraz „sprawozdanie z badania” stosuje się również do przeglądu, zespołu wykonującego przegląd, zlecenia przeglądu, klienta przeglądu i raportu z przeglądu
- 400.3 W niniejszej Części ...

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

### ROZDZIAŁ 905

#### WYNAGRODZENIA

##### Wprowadzenie

905.1 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.

905.2 ~~Charakter i poziom wynagrodzeń~~ Wynagrodzenia lub inne rodzaje honorariów mogłyby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Niniejszy rozdział zawiera konkretne wymogi oraz wskazówki dotyczące zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności związane z wynagrodzeniami otrzymywanymi od klientów atestacyjnych w takich okolicznościach.

##### Wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania

###### Wynagrodzenia wypłacane przez klienta atestacyjnego

905.3 A1 Gdy wynagrodzenia są negocjowane z klientem atestacyjnym i przez niego płacone, stwarza to zagrożenie czerpania korzyści własnych i mogłoby stwarzać zagrożenie dla niezależności wynikające z zastraszenia.

905.3 A2 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga, aby przed przyjęciem przez firmę zlecenia atestacyjnego dla klienta atestacyjnego, firma ustaliła, czy zagrożenia dla niezależności wynikające z zaproponowanego klientowi wynagrodzenia są na akceptowalnym poziomie. Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych wymaga również od firmy dokonania ponownej oceny takich zagrożeń, gdy fakty i okoliczności ulegną zmianie w trakcie zlecenia.

905.3 A3 Czynniki istotne przy ocenie poziomu zagrożeń powstających, gdy wynagrodzenia są płacone przez klienta atestacyjnego, obejmują:

- poziom wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne i stopień, w jakim uwzględnia ono potrzebne zasoby, biorąc pod uwagę priorytety handlowe i rynkowe firmy;
- zakres wszelkich zależności pomiędzy wysokością wynagrodzenia za usługę a jej wynikiem;
- wysokość wynagrodzenia w kontekście usług, które mają być świadczone przez firmę lub firmę należącą do sieci;
- znaczenie klienta dla firmy lub partnera;
- rodzaj klienta;
- rodzaj zlecenia atestacyjnego;
- zaangażowanie osób sprawujących nadzór w ustalanie wysokości wynagrodzenia;

- czy poziom wynagrodzenia jest ustalony przez niezależną stronę trzecią, taką jak organ regulacyjny.

905.3 A4 Warunki, polityki i procedury opisane w paragrafie 120.15 A3 (w szczególności istnienie systemu zarządzania jakością zaprojektowanego i wdrożonego przez firmę zgodnie ze standardami zarządzania jakością wydanymi przez IAASB) mogą również wpływać na ocenę, czy zagrożenia dla niezależności są na akceptowalnym poziomie.

905.3 A5 Poniższe wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania określają okoliczności, które mogą wymagać dalszej oceny przy ustalaniu, czy zagrożenia są na akceptowalnym poziomie. W przypadku tych okoliczności wskazówki dotyczące zastosowania zawierają przykłady dodatkowych czynników, które mogą być istotne przy ocenie zagrożeń.

### **Poziom wynagrodzenia za zlecenia atestacyjne**

905.4 A1 Określenie wysokości wynagrodzenia pobieranego od klienta atestacyjnego, czy to za usługi atestacyjne, czy za inne usługi, jest decyzją biznesową firmy, uwzględniającą fakty i okoliczności odnoszące się do danego zlecenia, w tym wymogi standardów technicznych i zawodowych.

905.4 A2 Czynniki istotne przy ocenie poziomu zagrożeń czerpania korzyści własnych i zastraszenia stwarzanych przez wysokość wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne, które jest płacone przez klienta atestacyjnego, obejmują:

- handlowe uzasadnienie przez firmę wysokości wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne;
- czy klient wywierał lub wywiera nieuzasadniony nacisk w celu obniżenia wynagrodzenia za zlecenie atestacyjne.

905.4 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie bierze udziału w zleceniu atestacyjnym, do dokonania oceny zasadności zaproponowanego wynagrodzenia, z uwzględnieniem zakresu i złożoności zlecenia;
- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie brała udziału w zleceniu atestacyjnym, do dokonania przeglądu pracy.

### **Wynagrodzenia warunkowe**

905.56 A1 Wynagrodzenia warunkowe są wynagrodzeniami obliczonymi na wcześniej ustalonych zasadach powiązanych z wynikiem transakcji lub rezultatów wykonanych usług. Wynagrodzenie warunkowe pobierane przez pośrednika jest przykładem pośredniego wynagrodzenia warunkowego. W niniejszym rozdziale, wynagrodzenie nie jest uznawane za warunkowe, jeżeli zostało ustalone przez sąd lub inny organ publiczny.

**R905.67** Firma nie pobiera bezpośrednio lub pośrednio wynagrodzenia warunkowego za zlecenie atestacyjne.

**R905.78** Firma nie pobiera bezpośrednio lub pośrednio wynagrodzenia warunkowego za usługę nieatestacyjną świadczoną dla klienta atestacyjnego, jeżeli rezultat takiej usługi, a co za tym idzie kwota wynagrodzenia, jest zależna od przyszłego lub obecnego osądu odnoszącego się

do sprawy, która jest istotna dla informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia atestacyjnego.

905.79 A1 Paragrafy R905.67 i R905.78 wykluczają zawieranie przez firmę umów o określone wynagrodzenie warunkowe z klientem zlecenia atestacyjnego. Nawet, jeżeli umowa o wynagrodzenie warunkowe nie jest wykluczona podczas świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta atestacyjnego, nadal mogłaby ona wpływać na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych-mogłoby powstać zagrożenie czerpania korzyści własnych.

905.79 A2 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia, obejmują:

- zakres możliwych kwot wynagrodzenia;
- czy odpowiedni organ ustala rezultat, od którego zależy wynagrodzenie warunkowe;
- ujawnienie zamierzonym użytkownikom pracy wykonanej przez firmę oraz podstawy wynagrodzenia;
- charakter usługi;
- wpływ zdarzenia lub transakcji na informację o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia.

905.79 A3 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi nieatestacyjnej, do przeglądu odpowiedniej pracy atestacyjnej;
- otrzymanie z wyprzedzeniem pisemnej umowy z klientem będącej podstawą wynagrodzenia.

### Calkowite wynagrodzenia—Zaległe wynagrodzenia

905.84 A1 Na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych może wpływać fakt, że wynagrodzenie należne od klienta atestacyjnego za zlecenie atestacyjne lub inne usługi będzie zaległe podczas realizacji zlecenia atestacyjnego. Zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby powstać, jeżeli istotna część wynagrodzeń nie jest zapłacona przed wydaniem raportu atestacyjnego, jeśli w ogóle, dla następnego okresu.

905.8 A2 Zazwyczaj oczekuje się, że firma zwróci się z prośbą o dokonanie zapłaty powinna otrzymać zapłatę takiego wynagrodzenia przed wydaniem raportu z usługi atestacyjnej. Wymogi i zastosowanie materiału określone w Rozdziale 911 w odniesieniu do pożyczek i poręczeń mogłyby mieć również zastosowanie do sytuacji, gdy istnieją takie niezapłacone wynagrodzenia.

905.8 A3 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia czerpania korzyści własnych, obejmują:

- znaczenie zaległych wynagrodzeń dla firmy;
- długość okresu zalegania z wynagrodzeniami;

- dokonaną przez firmę ocenę zdolności i gotowości klienta lub innego właściwego podmiotu do zapłaty zaległych wynagrodzeń.

905.84 A42 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie a zagrożenie ~~czerpania korzyści własnych~~, obejmują:

- uzyskanie częściowej zapłaty zaległego wynagrodzenia;
- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie brała udziału w zleceniu atestacyjnym, do dokonania przeglądu wykonanej pracy.

**R905.95** Jeżeli znacząca część wynagrodzeń należnych od klienta zlecenia atestacyjnego pozostaje niezapłacona przez długi czas, firma ustala:

- (a) czy zaległe wynagrodzenia mogłyby stanowić odpowiednik pożyczki udzielonej klientowi, w którym to przypadku stosuje się wymogi i wskazówki dotyczące zastosowania zawarte w rozdziale 911; oraz
- (b) czy odpowiednim jest, aby firma została ponownie wybrana lub kontynuowała zlecenie atestacyjne.

### Całkowite wynagrodzenia – Uzależnienie od wynagrodzenia Wynagrodzenia – względna wysokość

905.310 A1 Jeżeli całkowite wynagrodzenie uzyskane od klienta zlecenia atestacyjnego przez firmę wyrażającą wniosek ze zlecenia atestacyjnego stanowi znaczny odsetek całkowitych wynagrodzeń tej firmy, wówczas uzależnienie od wynagrodzeń od tego klienta oraz obawa ~~utrąty tego klienta-ich~~ utrąty wpływa na poziom zagrożenia czerpania korzyści własnych ~~lub~~ i wywołuje zagrożenie zastraszenia.

905.10 A2 Zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia powstaje w okolicznościach opisanych w paragrafie 905.10 A1, nawet jeśli klient zlecenia atestacyjnego nie jest odpowiedzialny za negocjowanie lub zapłatę wynagrodzeń za zlecenie atestacyjne.

905.10 A3 Obliczając swoje całkowite wynagrodzenie, firma może wykorzystać dostępne informacje finansowe z poprzedniego roku obrotowego i w razie potrzeby oszacować proporcje w oparciu o te informacje.

905.103 A42 Czynniki, które mają znaczenie dla oceny poziomu takich zagrożeń czerpania korzyści własnych i zastraszenia, obejmują:

- strukturę operacyjną firmy;
- fakt, czy od firmy oczekuje się dywersyfikacji, tak aby ograniczyć wszelkie uzależnienie od klienta atestacyjnego. to, czy firma posiada ugruntowaną pozycję, czy jest firmą nową;
- ~~—~~ jakościowe i/lub ilościowe znaczenie klienta dla firmy.

905.103 A53 Przykładem ~~emy~~ działania, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenia, obejmują: czerpania korzyści własnych lub zastraszenia jest zwiększenie bazy klientów w firmie, aby zmniejszyć zależność od klienta zlecenia atestacyjnego.

- ograniczenie zakresu usług innych niż zlecenia atestacyjne świadczonych na rzecz klienta;
- zwiększenie bazy klientów firmy, aby zmniejszyć uzależnienie od klienta zlecenia atestacyjnego;

905.103 A64 Zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia powstaje ~~również~~ wtedy, gdy wynagrodzenia uzyskiwane przez firmę od klienta zlecenia atestacyjnego stanowią znaczny odsetek przychodów od klientów jednego partnera.

905.10 A7 Czynniki, które mają znaczenie przy ocenie poziomu takich zagrożeń, obejmują:

- jakościowe i ilościowe znaczenie tego klienta atestacyjnego dla partnera;
- stopień, w jakim wynagrodzenie partnera jest uzależnione od wynagrodzeń uzyskanych od tego klienta.

905.103 A85 Przykłady działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia, obejmują:

- zaangażowanie odpowiedniej osoby, która nie była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, do dokonania przeglądu wykonanej pracy;
- upewnienie się, że wynagrodzenie partnera nie jest w znacznym stopniu uzależnione od wysokości wynagrodzeń uzyskiwanych od klienta zlecenia atestacyjnego;
- zwiększenie bazy klientów partnera, aby ograniczyć zależność od klienta ~~zlecenia atestacyjnego.~~



## **DATA WEJŚCIA W ŻYCIE**

- W przypadku zmienionego Rozdziału 410 oraz zmian wynikających z nowelizacji do Części 4A: zmiana obowiązuje dla badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2022 r. lub później.
- W przypadku zmienionego Rozdziału 905 w odniesieniu do zleceń atestacyjnych i zagadnień będących przedmiotem zlecenia obejmujących pewne okresy: obowiązuje dla okresów rozpoczynających się 15 grudnia 2022 r. lub później; w pozostałych przypadkach obowiązuje od 15 grudnia 2022 r.
- W przypadku zmian dostosowawczych i wynikających z nowelizacji do pozostałych Rozdziałów Kodeksu: zmiana obowiązuje od 15 grudnia 2022 r.

Dozwolone będzie jej wcześniejsze zastosowanie.

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

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

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

Prawa autorskie © kwiecień 2021 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 postanowień kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń* opracowane przez International Ethics Standards Board for Accountants i opublikowane przez International Federation of Accountants w kwietniu 2021 r. w języku angielskim, zostały przetłumaczone na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w styczniu 2022 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 postanowień kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń* © 2021 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Zmiany postanowień kodeksu odnoszących się do wynagrodzeń* © 2022 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Revisions to the Fee-related Provisions of the Code*, April 2021.

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)