

Podstawa wniosków
Opracowana przez pracowników IESBA®
październik 2020 r.

*International Ethics Standards Board
for Accountants®*

Zmiany do Kodeksu uwydatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie

IESBA

International
Ethics Standards
Board for Accountants®

O IESBA

[International Ethics Standards Board for Accountants®](#) (IESBA®) jest międzynarodową niezależną Radą ustanawiającą standardy. Jej misją jest służenie interesowi publicznemu przez ustanawianie norm etycznych, w tym wymogów dotyczących niezależności audytora, których celem jest podnoszenie poprzeczki w odniesieniu do etycznego postępowania i praktyki dla wszystkich zawodowych księgowych przez opracowanie obszernego mającego globalne zastosowanie [Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\)](#) („Kodeks”).

IESBA jest przekonana, że jeden zestaw wysokiej jakości 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).

Struktury i procesy wspierające działalność IESBA są udostępniane przez International Federation of Accountants® (IFAC®).

Prawa autorskie © październik 2020, International Federation of Accountants (IFAC). Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zgód, patrz [strona 17](#).

**PODSTAWA WNIOSKÓW:
ZMIANY DO KODEKSU UWYDATNIAJĄCE ROLĘ ZAWODOWEGO
KSIĘGOWEGO I JEGO OCZEKIWANE MENTALNE NASTAWIENIE**

SPIS TREŚCI

	Strona
I. Wprowadzenie	4
II. Podstawowe informacje	4
III. Działanie w interesie publicznym	7
IV. Siła charakteru, aby postąpić właściwie	10
V. Posiadanie dociekliwego umysłu	11
VI. Uprzedzenia i kultura organizacyjna	12
VII. Inne znaczące kwestie	15
VIII. Data wejścia w życie	15

I. Wprowadzenie

1. Na wirtualnym spotkaniu w czerwcu 2020 r., IESBA zatwierdziła zmiany w Kodeksie uwydatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie (postanowienia dotyczące roli i mentalnego nastawienia) 16 głosami „za” spośród 16 obecnych członków IESBA.
2. Niniejsza podstawa wniosków została opracowana przez pracowników IESBA i wyjaśnia ona, w jaki sposób IESBA odniosła się do istotnych kwestii poruszonych w związku z proponowanymi zmianami do Kodeksu. Odnosi się ona do postanowień dotyczących roli i mentalnego nastawienia zatwierdzonych przez IESBA, ale nie stanowi ich części.

II. Podstawowe informacje

Opracowanie propozycji projektu

3. W ciągu ostatnich kilku lat pojawiły się apele do rad ustanawiających standardy¹ o zwrócenie uwagi na odpowiednie odniesienie się w ich standardach do kwestii „zawodowego sceptycyzmu”. W odpowiedzi na te apele i zalecenia trójstronnej Grupy Roboczej ds. Zawodowego Sceptycyzmu (Professional Skepticism Working Group, PSWG) powołanej przez IESBA, IAASB i była IAESB, IESBA podjęła się w 2017 r. realizacji [krótkoterminowego projektu dotyczącego zawodowego sceptycyzmu](#).
4. W ramach tego krótkoterminowego projektu IESBA opracowała wskazówki dotyczące zastosowania, aby (a) uzupełnić odniesienia do zawodowego sceptycyzmu w Kodeksie poprzez wyjaśnienie, w jaki sposób zgodność z podstawowymi zasadami wspiera stosowanie zawodowego sceptycyzmu w badaniach, przeglądach i innych zleceniach atestacyjnych oraz (b) zilustrować to powiązanie w kontekście badania sprawozdań finansowych. Ponadto IESBA opracowała nowe wskazówki odnoszące się do stosowania zawodowego osądu (zob. bardziej szczegółowe omówienie tej kwestii w Rozdziale III). Te nowe wskazówki są zawarte w [zmienionym i przebudowanym Kodeksie](#), który został wydany przez IESBA w kwietniu 2018 r. i zaczął obowiązywać w czerwcu 2019 r.
5. Po zakończeniu tego krótkoterminowego projektu IESBA przystąpiła do pracy nad szerszym zagadnieniem, mianowicie, czy Kodeks powinien wymagać od wszystkich zawodowych księgowych, zarówno wykonujących wolnych zawodów, jak i zatrudnionych w przedsiębiorstwach, stosowania „zawodowego sceptycyzmu” podczas wykonywania czynności zawodowych, a jeśli tak, to jak ten cel powinien być realizowany. Temat ten został uwzględniony jako wstępne zobowiązanie w dokumencie konsultacyjnym IESBA [Proponowana strategia i plan pracy na lata 2019-2023](#)² wydany w kwietniu 2018 r.
6. W maju 2018 r. IESBA wydała dokument konsultacyjny [Zawodowy sceptycyzm – Spełnianie publicznych oczekiwań](#) (dokument konsultacyjny). Między innymi, w dokumencie konsultacyjnym poproszono o wyrażenie opinii na temat:
 - Mentalnego nastawienia i sposobu postępowania oczekiwanych od wszystkich zawodowych księgowych;

¹ Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB), IESBA oraz była Rada Międzynarodowych Standardów Edukacyjnych Rachunkowości (International Accounting Education Standards Board, IAESB)

² Dokument [Strategia i plan pracy IESBA na lata 2019-2023](#) został wydany w kwietniu 2019 r.

- Czy do opisanego takiego mentalnego nastawienia i cech należy użyć terminu „zawodowy sceptycyzm”, czy innych terminów; oraz
 - Czy Kodeks powinien być dalej rozwijany i/lub czy poza Kodeksem powinny być podejmowane inne działania w celu uwydatnienia takiego mentalnego nastawienia i postępowania.
7. Kwestie poruszone w dokumencie konsultacyjnym były również omawiane podczas czterech [ogólnoswiatowych okrągłych stołów](#) w okresie od czerwca do lipca 2018 r., w których uczestniczyło około 150 delegatów wyższego szczebla. W odpowiedzi na dokument konsultacyjny IESBA otrzymała uwagi od ponad 60 respondentów. Uwagi do dokumentu konsultacyjnego i opinie wyrażone podczas ogólnoswiatowych okrągłych stołów pokazały silne wsparcie dla następujących propozycji:
- Mentalnego nastawienia i sposobu postępowania opisanych w dokumencie konsultacyjnym³ należy oczekiwać od wszystkich zawodowych księgowych podczas wykonywania przez nich czynności zawodowych.
 - Chociaż termin „zawodowy sceptycyzm” był luźno stosowany przez niektóre zainteresowane strony w celu określenia takiego mentalnego nastawienia i takiego sposobu postępowania, termin ten powinien być zarezerwowany do stosowania wyłącznie w kontekście badania i usług atestacyjnych oraz zgodnie z definicją zawartą w standardach badania i usług atestacyjnych wydanych przez IAASB.
 - Rozdział 100⁴ Kodeksu powinien zostać rozbudowany w celu lepszego wyjaśnienia mentalnego nastawienia i sposobu postępowania oczekiwanych od zawodowych księgowych oraz powiązania tego materiału z podstawowymi zasadami i ramowymi założeniami koncepcyjnymi.
 - Kodeks powinien zostać rozbudowany w celu uwydatnienia wpływu uprzedzeń, nacisków i innych przeszkód na postępowanie zawodowych księgowych oraz sposobów łagodzenia zagrożeń stwarzanych przez te czynniki.
8. Po rozważeniu uwag do dokumentu konsultacyjnego i opinii z ogólnoswiatowych okrągłych stołów IESBA zatwierdziła propozycję projektu: [„Uwydatnienie roli zawodowego księgowego i jego oczekiwanego mentalnego nastawienia”](#) (projekt dotyczący roli i mentalnego nastawienia) na posiedzeniu we wrześniu 2018 r.
9. Zakres projektu obejmował między innymi:
- Rozważenie zmian do Części 1 Kodeksu mających na celu:
 - Opisanie roli, mentalnego nastawienia i sposobu postępowania oczekiwanych od wszystkich zawodowych księgowych podczas wykonywania czynności zawodowych (Rozdział 100).
 - Wyjaśnienie powiązania pomiędzy rolą, mentalnym nastawieniem i sposobem postępowania oczekiwanych od zawodowych księgowych a podstawowymi zasadami (Rozdział 110⁵) i ramowymi założeniami koncepcyjnymi (Rozdział 120⁶).

³ Patrz par. 10 dokumentu konsultacyjnego

⁴ Część 1 – Przestrzeganie Kodeksu, podstawowe zasady i ramowe założenia koncepcyjne, Rozdział 100, Przestrzeganie Kodeksu

⁵ Rozdział 110, Podstawowe zasady

⁶ Podrozdział 120, Ramowe założenia koncepcyjne

- Omówienie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad wynikających z uprzedzeń, nacisków i innych przeszkód, wraz z odpowiednimi materiałami pomocniczymi.
- Przegląd innych Części Kodeksu w celu zidentyfikowania możliwości podkreślenia i uwydatnienia mentalnego nastawienia i sposobu postępowania oczekiwanych od zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach i wykonujących wolny zawód.
- Opracowanie materiałów wyjaśniających powiązanie pomiędzy mentalnym nastawieniem i sposobem postępowania określonymi w Kodeksie i oczekiwany od wszystkich zawodowych księgowych a pojęciem zawodowego sceptycyzmu zdefiniowanym w standardach IAASB.

Projekt do dyskusji

10. W lipcu 2019 r. IESBA opublikowała projekt do dyskusji [Proponowane zmiany do Kodeksu uwydatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie](#).
11. Jak stwierdzono w memorandum objaśniającym do projektu do dyskusji, proponowane zmiany, między innymi:
 - Podkreślają szeroką rolę zawodu księgowego w społeczeństwie oraz związek pomiędzy przestrzeganiem Kodeksu a odpowiedzialnością zawodowego księgowego za działanie w interesie publicznym.
 - Wzmacniają podstawowe zasady obiektywizmu i profesjonalnego postępowania.
 - Wzmacniają podstawową zasadę uczciwości poprzez dodanie kwestii determinacji, aby postąpić właściwie w trudnych sytuacjach.
 - Zawierają pewne poprawki, które odzwierciedlają wpływ technologii.
 - Zawierają wymóg, aby wszyscy zawodowi księgowi posiadali dociekliwy umysł podczas stosowania ramowych założeń koncepcyjnych.
 - Podkreślają znaczenie bycia świadomym uprzedzeń i posiadania odpowiedniej kultury organizacyjnej.
12. Otrzymano łącznie 46 [listów z uwagami](#) od różnych respondentów, w tym od członka Grupy Monitorującej, innych organów regulacyjnych i organów nadzoru nad badaniem sprawozdań finansowych, krajowych organów ustanawiających standardy, organów członkowskich IFAC, innych organizacji zawodowych i firm. Podsumowując:
 - Respondenci w przeważającej większości poparli cele projektu i propozycje zawarte w projekcie do dyskusji.
 - Kluczowe obszary, których dotyczyły najbardziej znaczące uwagi i apele o dalsze rozważenie przez IESBA, obejmowały: zastosowanie terminów „interes publiczny” i „wartości etyczne”, jak również odpowiedzialności zawodowych księgowych za działanie w interesie publicznym w proponowanym materiale w Rozdziale 100 i Podrozdziale 115.⁷
 - Nowe wymogi i wskazówki dotyczące ich zastosowania odnoszące się do „posiadania dociekliwego umysłu” podczas wykonywania czynności zawodowych spotkały się z ogólnym poparciem. Większość uwag dotyczyła dopracowania proponowanego tekstu, ale były też takie, które sugerowały zmianę terminu „dociekliwy umysł”.

⁷ Podrozdział 115, Profesjonalne postępowanie

- Respondenci w przeważającej większości poparli zmiany dotyczące pojęcia „determinacji, aby postąpić właściwie”, technologii, uprzedzeń i kultury organizacyjnej.
13. IESBA dokonała przeglądu swoich propozycji w celu odniesienia się do uwzględnienia istotnych kwestii poruszonych przez respondentów, biorąc pod uwagę wkład wniesiony przez CAG.
14. Kluczowe zmiany do propozycji przedstawionych w projekcie do dyskusji obejmują:

Rozdział	Kluczowe zmiany do projektu do dyskusji
100	<ul style="list-style-type: none"> • Usunięto termin „wartości etyczne”. • Wyjaśniono, że przestrzeganie Kodeksu wiąże się ze „zwracaniem należytej uwagi na cel i zamiar konkretnych wymogów”. • Podkreślono, że przestrzeganie wymogów Kodeksu nie oznacza, że zawodowi księgowi zawsze wypełnią swój obowiązek działania w interesie publicznym.
111	<ul style="list-style-type: none"> • Zastąpiono „determinację, aby postąpić właściwie” „siłą charakteru, aby postąpić właściwie”.
120	<ul style="list-style-type: none"> • Wyjaśniono pojęcie „dociekliwego umysłu” poprzez doprecyzowanie dwóch kluczowych czynników związanych z takim sposobem myślenia; oraz usunięto wyrażenie „krytycznie ocenić”, aby uniknąć nieporozumień co do jego związku z „dalszą analizą”. • Doprecyzowano, że wymóg posiadania dociekliwego umysłu dotyczy wszystkich zawodowych księgowych oraz że zgodnie ze standardami badania, przeglądu i innymi standardami atestacyjnymi zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód są również zobowiązani do zachowania zawodowego sceptycyzmu.
120	<ul style="list-style-type: none"> • Zmieniono opis myślenia grupowego jako kategorii stronniczości oraz sprecyzowano działania, które mogą złagodzić efekt stronniczości.
120	<ul style="list-style-type: none"> • W paragrafie 120.13 A3 szczegółowiej wyjaśniono rolę zawodowych księgowych w promowaniu etycznego postępowania i kultury opartej na etyce w swoich organizacjach, z odwołaniem do paragrafu 120.13 A3 w Części 2, Rozdział 200⁸ Kodeksu.

III. Działanie w interesie publicznym

Odpowiedzialność za działanie w interesie publicznym

15. W proponowanych zmianach do Rozdziału 100 wyjaśniono, że zgodność z podstawowymi zasadami i stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych leżą u podstaw przestrzegania Kodeksu i odgrywają ważną rolę w umożliwieniu zawodowemu księgowemu wywiązania się z obowiązku działania w interesie publicznym. IESBA zaproponowała również wzmocnienie podstawowej zasady „profesjonalnego postępowania” w proponowanych paragrafach 110.1 A1

⁸ Rozdział 200 Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych – zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach

- (e) i R115.1 (a) poprzez wprowadzenie wymogu, aby zawodowy księgowy postępował zgodnie z zasadą obowiązku przedstawicieli profesji księgowego działania w interesie publicznym. Ta proponowana zmiana miała na celu wzmocnienie związku pomiędzy przestrzeganiem podstawowych zasad a obowiązkiem zawodowego księgowego do działania w interesie publicznym.
16. Niektórzy respondenci domagali się dalszych wyjaśnień w proponowanym brzmieniu zmian, aby lepiej opisać te pojęcia w celu zapewnienia, że odpowiedzialność zawodowego księgowego i proponowany nowy wymóg określony w paragrafach 110.1 A1 (e) i R115.1 (a) będą całkowicie zrozumiałe i że jego stosowanie w różnych jurysdykcjach będzie spójne.
 17. Inni respondenci nie wyrazili poparcia dla proponowanych paragrafów 110.1 A1 (e) (i) i R115.1 (a). Główną obawą było to, że proponowany wymóg wydaje się nakładać na poszczególnych zawodowych księgowych osobisty obowiązek działania w interesie publicznym i można uznać, że tworzy szóstą podstawową zasadę. Argumentowano, że dbanie o interes publiczny jest obowiązkiem zawodu i że obowiązek ten jest spełniany poprzez przestrzeganie przez zawodowego księgowego ducha i litery Kodeksu. Podkreślono, że gdyby odpowiedzialność zawodowa została rozszerzona na postępowanie poszczególnych zawodowych księgowych jako dodatkowy wymóg, to poszczególni zawodowi księgowi znaleźliby się w trudnym położeniu. Następnie zasugerowano, że obowiązek profesji lub pojedynczych zawodowych księgowych działania w interesie publicznym jest już zapewniony przez obowiązek przestrzegania wszystkich podstawowych zasad i nie musi być dodatkowo podkreślana w podstawowej zasadzie profesjonalnego postępowania.
 18. Z drugiej strony, kilku respondentów zasugerowało, że proponowane paragrafy 110.1 A1 (e) (i) oraz R115.1 (a) powinny odnosić się do obowiązku zawodowego księgowego działania w interesie publicznym, zamiast do odpowiedzialności zawodowej oraz że ten obowiązek powinien być również wymieniony w paragrafie 110.1 A1, ponieważ jest on istotny dla przestrzegania wszystkich podstawowych zasad.

Decyzje IESBA

19. IESBA uznała racje leżące u podstaw sugestii niektórych respondentów, aby zamieścić dodatkowy materiał w celu dokładniejszego wyjaśnienia pojęć „interes publiczny” i „działanie w interesie publicznym”, ponieważ są to pojęcia trudne do zrozumienia. Biorąc jednakże pod uwagę globalny i oparty na ogólnych zasadach charakter Kodeksu, IESBA nie uznała za praktyczne włączenie takiego wyjaśnienia do Kodeksu. Wynika to z faktu, że przy ustalaniu, czy decyzja lub działanie leżą w interesie publicznym, zawodowy księgowy musi wziąć pod uwagę szeroki zakres czynników, z których niektóre mogą być specyficzne dla danych okoliczności lub oczekiwań jurysdykcyjnych lub społecznych. IESBA zauważyła, że chociaż koncepcja interesu publicznego jest od dawna znana, to wcześniejsze próby jej zdefiniowania zakończyły się niepowodzeniem.
20. IESBA rozważyła obawy, że proponowany materiał w paragrafach 110.1 A1 (e) (i) i R115.1 (a) ustanawia osobisty obowiązek poprzez nową, szóstą podstawową zasadę obligującą zawodowych księgowych do działania w interesie publicznym. IESBA nie zgodziła się, że proponowany materiał miałby takie konsekwencje i zauważyła, że koncepcja obowiązku zawodowego księgowego działania w interesie publicznym istnieje już w obowiązującym Kodeksie w paragrafie 100.1 A1.
21. W celu rozwiania obaw, że propozycje mogą nakładać nadmierne wymagania na poszczególnych zawodowych księgowych, Grupa Robocza zaproponowała zmianę proponowanego tekstu w projekcie do dyskusji, tak aby zawodowy księgowy był zobowiązany do „wzięcia pod uwagę

obowiązku zawodowego działania w interesie publicznym” (w przeciwieństwie do wymogu „postępowania zgodnie z obowiązkiem profesji działania w interesie publicznym”).

22. Jednakże wielu przedstawicieli Konsultacyjnej Grupy Doradczej (Consultative Advisory Group) IESBA (CAG), jak również PIOB, nie poparło takiej propozycji, ponieważ nie uważali, że proponowany zmieniony tekst wystarczająco mocno podkreśli znaczenie roli zawodowego księgowego w odniesieniu do jego obowiązku działania w interesie publicznym.
23. Po zastanowieniu IESBA doszła do wniosku, że proponowane w projekcie zmiany zasady profesjonalnego postępowania pomogły podkreślić znaczenie aktywnego działania zawodowego księgowego w interesie publicznym i dlatego powinny zostać zachowane.

Litera i duch Kodeksu

24. Ponieważ IESBA uznaje, że Kodeks nie będzie w pełni „aktualny” w każdym momencie, ani nie będzie potrafił w pełni odpowiedzieć na zmieniające się oczekiwania społeczeństwa, sformułowała pogląd, że aby zawodowi księgowi wykazywali się etycznym zachowaniem, którego się od nich oczekuje, muszą przestrzegać nie tylko litery, ale również ducha Kodeksu.
25. Aby wyjaśnić powyższą kwestię, proponowany tekst w projekcie do dyskusji przewidywał, że „przestrzeganie Kodeksu... obejmuje zachowywanie wartości etycznych, na których opiera się Kodeks, jak również przestrzeganie konkretnych wymogów Kodeksu”. (Proponowany paragraf 100.1 A1)
26. Wielu respondentów zastanawiało się nad znaczeniem terminu „wartości etyczne” i czy jest on równoznaczny z podstawowymi zasadami. Inni wyrazili wątpliwość, czy termin ten właściwie oddaje pogląd IESBA, że zawodowi księgowi muszą przestrzegać ducha Kodeksu, a nie tylko jego litery.

Decyzje IESBA

27. IESBA rozważyła szereg różnych terminów lub zwrotów w miejsce „wartości etycznych”, aby odpowiednio wyrazić swój pogląd dotyczący konieczności przestrzegania przez zawodowych księgowych zarówno litery, jak i ducha Kodeksu. Jednakże żaden z nich nie został uznany za wyrażający pogląd IESBA w wystarczająco jasny sposób.
28. Po zastanowieniu IESBA ustaliła, że zamierzone znaczenie zostanie skuteczniej wyrażone poprzez zastąpienie proponowanego tekstu nowym paragrafem stanowiącym, że: „Przestrzeganie Kodeksu wiąże się ze zwracaniem należytej uwagi na cel i zamiśl konkretnych wymogów”. Zdanie to jest jaśniejszym i bardziej bezpośrednim sposobem wyjaśnienia intencji IESBA, że zawodowi księgowi muszą przestrzegać nie tylko litery Kodeksu, ale również jego ducha.

Związek pomiędzy przestrzeganiem Kodeksu a interesem publicznym

29. Opracowując proponowany materiał w projekcie do dyskusji, IESBA uznała, że przestrzeganie Kodeksu niekoniecznie oznacza, że zawodowi księgowi wywiążą się ze swoich obowiązków działania w interesie publicznym. IESBA uznała również, że przestrzeganie Kodeksu nie stanowi dowodu *prima facie* lub możliwego do podważenia założenia, że zawodowy księgowy działa w interesie publicznym. Przyznała również, że nie ma uprawnień do udzielenia takiego zapewnienia.
30. Uznając pogląd Rady, wielu respondentów zasugerowało, że użycie słów „umożliwia” i „wywiązanie się” w proponowanym paragrafie 100.1 A1 może być odebrane jako oznaczające, że przestrzeganie Kodeksu przez zawodowego księgowego w rzeczywistości spełnia obowiązek

działania w interesie publicznym. Pojawiły się również pewne obawy dotyczące potencjalnych problemów z tłumaczeniem. Alternatywy proponowane przez niektórych respondentów obejmowały zastąpienie wyrażenia:

- „umożliwia” słowami „ułatwia”, „wspiera” lub „wspomaga”.
- „wywiązania się z ich obowiązku działania w interesie publicznym” wyrażeniem „zajęcia się wypełnieniem ich obowiązku działania w interesie publicznym”.
- „działanie w interesie publicznym” wyrażeniem „wzięcie pod uwagę interesu publicznego”.
- „działanie w interesie publicznym” wyrażeniem „należyte uwzględnienie interesu publicznego”.

Decyzje IESBA

29. IESBA potwierdziła swój pogląd, że przestrzeganie wymogów Kodeksu, w tym podstawowych zasad, nie musi skutkować wypełnieniem przez zawodowego księgowego obowiązku działania w interesie publicznym. IESBA zauważyła, że w nietypowych lub wyjątkowych okolicznościach przestrzeganie Kodeksu może nie leżeć w interesie publicznym lub nie powodować wywiązania się przez zawodowego księgowego z obowiązku działania w interesie publicznym.
30. Aby wyraźniej wyrazić ten pogląd, IESBA zmieniła paragraf 100.3 A2 obowiązującego Kodeksu (paragraf 100.6 A3 w ostatecznej wersji) i dodała zdanie wprowadzające:

„Przestrzeganie wymogów Kodeksu nie oznacza, że zawodowi księgowi zawsze wypełnią swój obowiązek działania w interesie publicznym”.
31. IESBA postanowiła również zachować termin „umożliwia”, ponieważ termin ten jest już użyty w paragrafie 100.1 A1 obowiązującego Kodeksu. IESBA nie zgodziła się, że użycie tego terminu implikuje, że przestrzeganie przez zawodowego księgowego Kodeksu w każdym przypadku spowoduje wywiązanie się przez niego z obowiązku działania w interesie publicznym.

IV. Siła charakteru, aby postąpić właściwie

32. IESBA zaproponowała nowe wskazówki dotyczące zastosowania podstawowej zasady „uczciwości” w Podrozdziale 111, aby podkreślić znaczenie posiadania przez zawodowego księgowego determinacji, aby postąpić właściwie w obliczu dylematów lub trudnych sytuacji.
33. Chociaż respondenci zasadniczo poparli propozycję IESBA dotyczącą dodania takich nowych wskazówek, niektórzy respondenci zasugerowali, aby słowo „determinacja” zostało zastąpione innymi słowami, takimi jak „hart ducha”, „odwaga przekonania” lub „siła charakteru”, aby dokładniej opisać to pojęcie. Inni respondenci uważali, że proponowane sformułowanie nie idzie wystarczająco daleko, aby zapobiec sytuacji, w której zawodowy księgowy zamierzający działać uczciwie, ostatecznie „podda się” naciskom zewnętrznym.

Decyzje IESBA

34. Po rozważeniu powyższych kwestii IESBA zastąpiła sformułowanie „determinacja, aby postąpić właściwie” sformułowaniem „siła charakteru, aby postąpić właściwie”. Podejmując tę decyzję, IESBA uznała, że „siła charakteru” jest zasadniczą cechą wymaganą, jeśli osoba ma być zdeterminowana zrobić to, co właściwe i właściwie postąpić.
35. W odpowiedzi na sugestię, że proponowany paragraf 111.1 A2 powinien zostać wzmocniony, IESBA rozważyła materiał zawarty w dotychczasowym paragrafie 111.1 A1 i doszła do wniosku, że tekst będzie bardziej przejrzysty, jeśli wyrażenie „posiadanie siły charakteru, aby postąpić

właściwie” zostanie dodane do paragrafu 111.1 A1 po słowach „rzetelne postępowanie” i „prawdomówność”, zamiast być częścią oddzielnego paragrafu.

V. Posiadanie dociekliwego umysłu

37. IESBA zaproponowała zmiany do paragrafu R120.5 Kodeksu polegające na dodaniu nowego elementu: zawodowy księgowy powinien „posiadać dociekliwy umysł” podczas stosowania ramowych założeń koncepcyjnych. Propozycje zawierały również nowe wskazówki dotyczące zastosowania w celu wyjaśnienia tej koncepcji i podkreślenia, że różni się ona zakresem od stosowania zawodowego sceptycyzmu przy wykonywaniu badań, przeglądów i innych zleceń atestacyjnych.
38. Opracowując propozycje zawarte w projekcie do dyskusji, IESBA uwzględniła odpowiedzi na dokument konsultacyjny z 2018 r. oraz wkład ogólnoswiatowych okrągłych stołów. IESBA rozważyła, między innymi, następujące kluczowe kwestie:
- Istniejący materiał w Rozdziale 120 już ujmuje niektóre sposoby postępowania, których oczekuje się od zawodowych księgowych.
 - Proponowany materiał powinien być skalowalny, ponieważ rodzaj i poziom niezbędnej analizy i oceny może różnić się w zależności od rodzaju wykonywanych czynności zawodowych oraz związanych z nimi faktów i okoliczności.
 - Żadne proponowane koncepcje ani użyte terminy nie powinny być mylone z zastosowaniem terminu „zawodowy sceptycyzm” w kontekście badania, przeglądu i usług atestacyjnych.
 - Proponowana koncepcja powinna stanowić część dokonywania zawodowego osądu.
39. Respondenci, w tym Bazylejski Komitet Nadzoru Bankowego (Komitet Bazylejski), w dużej części poparli proponowany przez IESBA materiał dotyczący koncepcji „posiadania dociekliwego umysłu”.
40. Wyrażono zdecydowane poparcie dla zaproponowanego przez IESBA podejścia polegającego na zachowaniu dla celów Kodeksu terminu „zawodowy sceptycyzm” w odniesieniu do zleceń badania, przeglądu i innych usług atestacyjnych. Kilku respondentów było zdania, że proponowany paragraf 120.5 A5 w projekcie do dyskusji powinien wyraźniej rozróżniać koncepcje „posiadania dociekliwego umysłu” i „zachowania zawodowego sceptycyzmu”.
41. Sugerowane poprawki obejmowały uznanie potrzeby rozważenia rzetelności, źródła i istotności uzyskanych informacji oraz wyjaśnienia różnicy pomiędzy „dalszą analizą” a „krytyczną oceną” w proponowanych paragrafach 120.5 A3 i 120.5 A4 w projekcie do dyskusji.
42. Niektórzy respondenci byli zdania, że termin „dociekliwy umysł” nie jest odpowiedni lub nie oddaje w wystarczającym stopniu sposobu i poziomu myślenia lub zadawania pytań niezbędnych podczas wykonywania czynności zawodowych. Niektórzy uważali, że dociekliwy umysł jest pojęciem łagodniejszym niż „sceptyczny umysł”, „kwestionujący umysł” lub stosowanie „zawodowego krytycyzmu”. Wyrażono pogląd, że koncepcja ta stawia dosyć niską poprzeczkę zawodowym księgowym. Argumentowano również, że wprawdzie każdy wymagający odpowiednich kwalifikacji zawód może wymagać dociekliwego umysłu, ale zawodowi księgowi mają obowiązek kwestionowania określonych kwestii, nie zakładania ich prawdziwości, a także podejmowania niezbędnych działań równoległe do przeprowadzanej analizy.

Decyzje IESBA

43. Po uwzględnieniu otrzymanego wsparcia IESBA zatwierdziła zmiany i wprowadziła pojęcie

„posiadania dociekliwego umysłu” w celu należytego ujęcia sposobu myślenia wymaganego od zawodowych księgowych przy stosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych w trakcie wykonywania czynności zawodowych. IESBA potwierdziła również swój pogląd, że koncepcje dociekliwego umysłu i zawodowego osądu powinny być wyrażone w Kodeksie jako oddzielne pojęcia w paragrafie R120.5.

44. IESBA wprowadziła szereg poprawek w celu wzmocnienia koncepcji będącej przedmiotem paragrafów 120.5 A1 i 120.5 A2, w tym korekty dotyczące:

- Wskazówek dotyczących zastosowania w paragrafie 120.5 A1 polegające na wyjaśnieniu, że dociekliwy umysł jest warunkiem wstępnym do uzyskania zrozumienia znanych faktów i okoliczności, i jest niezbędny dla odpowiedniego zastosowania ramowych założeń koncepcyjnych.
- Dwóch elementów „posiadania dociekliwego umysłu” w paragrafie 120.5 A1 (a) i (b). Obejmują one obecnie analizowanie źródła, znaczenia i wystarczalności uzyskanych informacji, jak również bycie otwartym i wyczulonym na potrzebę dalszej analizy informacji lub wykonania innych czynności.

Czyniąc to, IESBA uprościła język poprzez usunięcie terminu „krytyczna ocena”, ponieważ umieszczenie zarówno tego terminu, jak i terminu „dalsza analiza” mogłoby spowodować zamieszanie co do ich znaczenia i sposobu ich stosowania.

45. IESBA przeanalizowała również otrzymane uwagi dotyczące relacji pomiędzy posiadaniem dociekliwego umysłu a zachowaniem zawodowego sceptycyzmu. We współpracy z IAASB, IESBA zmieniła paragraf 120.5 A3, aby było jasne, że oprócz posiadania dociekliwego umysłu (który jest niezbędny przy wykonywaniu wszystkich czynności zawodowych), od zawodowych księgowych podejmujących się zleceń, do których mają zastosowanie standardy badania, przeglądu i inne standardy atestacyjne, wymaga się również zachowania zawodowego sceptycyzmu uwzględniającego krytyczną ocenę dowodów. IESBA stwierdziła również, że dalsze wyjaśnienie związku i różnic pomiędzy tymi dwoma pojęciami powinno być raczej przedmiotem niewiążących wytycznych niż Kodeksu.

46. IESBA przeanalizowała sugestie dotyczące innych terminów, jakie mogłyby zostać użyte w miejsce „dociekliwego umysłu”, takich jak „kwestionujący umysł” i stosowanie „zawodowego krytycyzmu”. IESBA ustaliła, że należy skupić się na działaniach, cechach i sposobach postępowania wymaganych od zawodowego księgowego, a nie na tym, jaki mógłby być odpowiedni termin obejmujący je wszystkie. Ponieważ te sugerowane terminy były już analizowane przez Radę przed zatwierdzeniem proponowanego tekstu do dyskusji, IESBA zdecydowała, że termin „dociekliwy umysł” powinien zostać zachowany.

VI. Upředzenia i kultura organizacyjna

Świadomość występowania upředzeń

47. Chociaż upředzenia zostały już wymienione w Rozdziale 110 jako czynnik, który może wpływać na obiektywizm, IESBA poparła propozycję dodatkowych wskazówek dotyczących zastosowania w projekcie do dyskusji, aby podkreślić znaczenie świadomości własnych upředzeń w skutecznym dokonywaniu zawodowego osądu i stosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych.
48. IESBA zawarła w projekcie do dyskusji osiem przykładów upředzeń. Czyniąc to, wzięła pod uwagę proponowany materiał dotyczący upředzeń zawarty w ostatnim projekcie do dyskusji wydanym przez IAASB, [Międzynarodowy Standard Badania 220 \(zmieniony\) „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”](#) (MSB 220 (zmieniony) projekt do dyskusji), który odnosił się do czterech przykładów upředzeń: stronniczość związana z zakotwiczeniem,

stronniczość związana z dostępnością, stronniczość związana z potwierdzeniem i stronniczość związana z nadmierną pewnością siebie.

49. Respondenci w przeważającej większości poparli proponowany materiał dotyczący znaczenia świadomości wpływu własnych uprzedzeń w proponowanych paragrafach 120.12 A1 do 120.12 A3. Większość uwag respondentów dotyczyła listy przykładów stronniczości przedstawionej w proponowanym paragrafie 120.12 A2. Uwagi te obejmowały sugerowane zmiany w proponowanych przykładach, takie jak zgrupowanie podobnych rodzajów stronniczości razem, usunięcie stronniczości związanej z automatyzacją oraz dodanie innych przykładów, na przykład stronniczości dotyczącej władzy, stronniczości dotyczącej informacji, stronniczości dotyczącej pierwszego wrażenia i stronniczości dotyczącej pochodzenia.

Decyzje IESBA

50. W odniesieniu do listy przykładów stronniczości, IESBA:
- Zgodziła się na zmianę opisu „grupowego myślenia”.
 - Uznała, że stronniczość związana automatyzacją powinna zostać zachowana na proponowanej liście, biorąc pod uwagę rosnącą rolę i znaczenie technologii w funkcjach rachunkowości, czynności atestacyjnych i finansów.
 - Uznano, że dodatkowe przykłady stronniczości proponowane przez respondentów nie wniosą wartości merytorycznej jako materiał wiążący.
51. Aby zachować proporcje i równowagę w Kodeksie oraz uniknąć nadmiernego uszczegółowienia i złożoności, IESBA rozważy opracowanie w odpowiednim czasie niewiążących wytycznych w celu bardziej kompleksowego omówienia rodzajów stronniczości.
51. W wyniku koordynacji pomiędzy tym projektem a projektem IAASB dotyczącym MSB 220 (zmienionego) IAASB zgodziła się na dodanie do czterech przykładów istniejących aktualnie w proponowanym tekście MSB 220 (zmienionym) dwóch dodatkowych przykładów stronniczości („stronniczości związanej z automatyzacją” i „grupowego myślenia”) pochodzących z przepisów dotyczących roli i mentalnego nastawienia. IAASB zgodziła się również na ujednoczenie opisu wszystkich sześciu przykładów stronniczości w MSB 220 (zmienionym) z opisem zawartym w przepisach dotyczących roli i mentalnego nastawienia.
52. Wreszcie, w celu ulepszenia wskazówek dotyczących zastosowania w paragrafie 120.12 A3 odnoszących się do działań, które mogą ograniczyć wpływ stronniczości, IESBA dodała nowy przykład – odbycie szkolenia w zakresie identyfikacji uprzedzeń w ramach rozwoju zawodowego.

Znaczenie kultury organizacyjnej

53. W projekcie do dyskusji IESBA zaproponowała nowe wskazówki dotyczące zastosowania, aby podkreślić znaczenie pozytywnej wewnętrznej kultury organizacyjnej dla skutecznego stosowania ramowych założeń koncepcyjnych (proponowany paragraf 120.13 A1). Ponadto IESBA zaproponowała wskazówki dotyczące zastosowania podkreślające, że kultura taka jest najbardziej skuteczna, gdy jest promowana przez organizacje i ich liderów działających etycznie zarówno wewnątrz organizacji, jak i w kontaktach z osobami trzecimi (proponowany ust. 120.13 A2). Proponowany materiał odwołuje się również do proponowanego przez IAASB standardu MSZJ 1⁹ jako przypomnienie znaczenia kultury firmy (proponowany paragraf 120.14 A1 w nowym podtytule „Kultura firmy”).

⁹ Proponowany standard MSZJ 1, Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych

54. Respondenci w przeważającej większości zgodzili się, że kultura organizacyjna i liderzy odgrywają znaczącą rolę w etycznym postępowaniu zawodowego księgowego i poparli propozycje zawarte w paragrafach 120.13 A1 do 120.14 A1.
55. W odniesieniu do wymienionych w proponowanym paragrafie 120.13 A2 warunków, które najskuteczniej tworzyłyby kulturę etyczną w organizacji:
- Niektórzy respondenci podkreślali znaczenie polityki i procedur informowania o nieprawidłowościach chroniących osoby, które zdecydują się zgłosić nieetyczne postępowanie, w promowaniu etycznej kultury organizacyjnej. Zalecali oni, aby taka polityka została włączona do paragrafu 120.13 A2.
 - Inne proponowane zmiany i uzupełnienia obejmowały, między innymi, bardziej przejrzystą koncepcję „przykładu płynącego z góry”, polityki i procedury monitorowania i analizy, plany zarządzania ryzykiem korporacyjnym, kryteria nagradzania oraz otwartą i częstą komunikację.
56. Kilku respondentów było zdania, że odpowiedzialność za promowanie kultury etycznej w organizacji nie ogranicza się do osób na najwyższych szczeblach organizacji. Sugerowali oni, że nowe wskazówki dotyczące zastosowania powinny podkreślać odpowiedzialność zawodowych księgowych za promowanie takiej kultury, niezależnie od pełnionej przez nich roli i dominującej w organizacji kultury etycznej.
57. Komitet Bazylejski zauważył ponadto, że ponieważ kultura organizacyjna nie powinna wpływać na możliwość zastosowania Kodeksu, Kodeks powinien wyraźnie wyjaśniać, że jego wymogi mają zastosowanie niezależnie od kultury organizacyjnej, w ramach której działa zawodowy księgowy.

Decyzje IESBA

58. Po należytym rozważeniu otrzymanych uwag IESBA zgodziła się wzmocnić materiał dotyczący warunków skutecznego promowania etycznej kultury organizacyjnej w paragrafie 120.13 A2 poprzez:
- Wyjaśnienie, że liderzy i osoby pełniące role kierownicze odgrywają rolę w promowaniu znaczenia wartości etycznych w organizacji.
 - Uznanie roli kryteriów nagradzania oraz skutecznych polityk i procedur, które zachęcają i chronią tych, którzy zgłaszają faktyczne lub podejrzanym nielegalne lub nieetyczne zachowania, w tym osoby zgłaszające przypadki naruszenia (sygnaliści).
59. Po zastanowieniu IESBA zatwierdziła również nowy paragraf (paragraf 120.13 A3), który przypomina poszczególnym zawodowym księgowym o ich roli w promowaniu etycznego postępowania i kultury w swojej organizacji, biorąc pod uwagę ich pozycję i staż pracy. Język nowych wskazówek dotyczących zastosowania został zaczerpnięty z istniejącego paragrafu 200.5 A3 w Części 2 Kodeksu, z dodanym w nim odniesieniem do nowego paragrafu 120.13 A3.
60. IESBA ustaliła również, że dalsze zmiany w propozycjach w celu uwzględnienia uwagi Komitetu Bazylejskiego nie są konieczne, ponieważ proponowane paragrafy 120.13 A1 do 120.13 A2 nie sugerują, ani nie jest prawdopodobne, że będą postrzegane jako sugerujące, że poszczególni zawodowi księgowi mogą wykorzystywać niską kulturę etyczną w swoich organizacjach jako powód do nieprzestrzegania wymogów Kodeksu.

VII. Inne znaczące kwestie

Wpływ technologii

61. Chociaż Grupa Robocza ds. Technologii IESBA miała przedstawić swój raport końcowy Fazy 1 i zalecenia do rozpatrzenia przez Radę dopiero w grudniu 2019 r.,¹⁰ IESBA uznała, że nie powinna odraczać włączenia do Części 1 Kodeksu odpowiednich przypomnień o potencjalnym wpływie technologii na przestrzeganie Kodeksu.
62. IESBA zaproponowała, aby:
- Zmienić opis „obiektywizmu” w Części 1 Kodeksu, aby podkreślić ryzyko związane z możliwym negatywnym wpływem technologii na obiektywizm zawodowy księgowego.
 - Dodanie „stronniczości związanej z automatyzacją” do listy przykładów stronniczości w paragrafie 120.12 A2.
 - Podkreślenie znaczenia utrzymania świadomości i zrozumienia rozwoju technologii przy przestrzeganiu podstawowej zasady „kompetencji zawodowych i należytej staranności” w Podrozdziale 113.¹¹
63. Respondenci w przeważającej większości zgadzali się, że materiał dotyczący bardziej szczegółowego omówienia zagadnień związanych z technologią powinien zostać opracowany w ramach projektu IESBA dotyczącego [technologii](#). Nie uznali, że istnieją jakiegokolwiek dodatkowe kwestie związane z technologią, które powinny zostać omówione w ramach projektu poświęconego roli i mentalnemu nastawieniu, poza zaproponowanymi w projekcie do dyskusji.

Decyzje IESBA

64. W świetle otrzymanych uwag IESBA stwierdziła, że dalsze zmiany dotyczące wpływu technologii nie są w ramach tego projektu konieczne.

Opis obiektywizmu

65. Oprócz wyżej zaproponowanych zmian mających na celu podkreślenie ryzyka związanego z technologią, IESBA zaproponowała również zmianę opisu „obiektywizmu”, tak aby był on wyrażony bardziej pozytywnie.
66. Respondenci co do zasady poparli propozycje IESBA w tym zakresie.

Decyzje IESBA

67. W świetle otrzymanych uwag IESBA doszła do wniosku, że dalsze zmiany tekstu nie są konieczne.

VIII. Data wejścia w życie

68. Niektórzy respondenci projektu do dyskusji wnioskowali o pozostawienie pewnego okresu stabilizacji, w szczególności w odniesieniu do zmienionych ostatnio ramowych założeń koncepcyjnych, po wejściu w życie zmienionego i przebudowanego Kodeksu w czerwcu 2019 r.
69. IESBA zauważyła, że projekt ten był podjętym wcześniej strategicznym zobowiązaniem do podjęcia reakcji na utrwalone obawy interesu publicznego dotyczące konieczności wzmocnienia Kodeksu w zakresie obowiązków zawodowego księgowego w obszarze „zawodowego

¹⁰ IESBA wydała swój [Raport końcowy Fazy 1 Grupy Roboczej ds. Technologii](#) w lutym 2020 r.

¹¹ Podrozdział 113 „Kompetencje zawodowe i należyta staranność”, paragraf 113.1 A2

sceptycyzmu”. Biorąc pod uwagę oparty na ogólnych zasadach charakter ostatecznych przepisów oraz fakt, że nie są one obszerne, IESBA nie przewiduje, aby wdrożenie ich wiązało się z nadmiernymi uciążliwościami. IESBA ustaliła, że okres 12 do 18 miesięcy od momentu wydania zatwierdzonego tekstu powinien być wystarczający na jego przyjęcie i wdrożenie.

70. W związku z tym IESBA ustaliła datę wejścia w życie ostatecznych przepisów na 31 grudnia 2021 r. Dozwolone będzie ich 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 © październik 2020, 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.

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków: Zmiany do Kodeksu uwydatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie* opracowany przez *International Ethics Standards Board for Accountants*® (IESBA), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w październiku 2020 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w styczniu 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany do Kodeksu uwydatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany do Kodeksu uwydatniające rolę zawodowego księgowego i jego oczekiwane mentalne nastawienie* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions: Revisions to the Code to Promote the Role and Mindset Expected of Professional Accountants*.

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

Przetłumaczony przez:



Opublikowany przez:





**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