

Kodeks etyki zawodowych księgowych



**International Federation
of Accountants**



International Ethics Standards Board for Accountants
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

The *Code of Ethics for Professional Accountants* was prepared by the International Ethics Standards Board for Accountants (“IESBA”), an independent standard-setting body within the International Federation of Accountants (IFAC). The IESBA develops and issues in the public interest high-quality ethics standards and other pronouncements for professional accountants for use around the world. It encourages member bodies to adopt high standards of ethics for their members and promotes good ethical practices globally. The IESBA also fosters international debate on ethical issues faced by accountants.

The original English version of this publication may be downloaded free-of-charge from the IFAC website: <http://www.ifac.org>. The approved text is published in the English language.

The mission of IFAC is to serve the public interest, strengthen the worldwide accountancy profession and contribute to the development of strong international economies by establishing and promoting adherence to high-quality professional standards, furthering the international convergence of such standards and speaking out on public interest issues where the profession’s expertise is most relevant.

Copyright © July 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Permission is granted to make copies of this work provided that such copies are for use in academic classrooms or for personal use and are not sold or disseminated and provided that each copy bears the following credit line: “Copyright © July 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission of IFAC. Contact permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.” Otherwise, written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document, except as permitted by law. Contact permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-035-9

Niniejszy Kodeks etyki zawodowych księgowych został opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w lipcu 2009 r. w języku angielskim, przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce [członek IFAC od 1989 r.] w sierpniu 2010 r. i wydany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Kodeksu etyki zawodowych księgowych został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegało zgodnie z „Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC”. Zatwierdzonym tekstem Kodeksu etyki zawodowych księgowych jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst *Kodeksu etyki zawodowych księgowych* w języku angielskim © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst *Kodeksu etyki zawodowych księgowych* w języku polskim © 2011 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Code of Ethics for Professional Accountants* ISBN: 978-1-60815-035-9

**KODEKS ETYKI
ZAWODOWYCH KSIĘGOWYCH**

SPIS TREŚCI

PRZEDMOWA	2
CZĘŚĆ A – OGÓLNE ZASTOSOWANIE KODEKSU	3
100 Wprowadzenie i podstawowe zasady	4
110 Uczciwość	8
120 Obiektywizm	9
130 Zawodowe kompetencje i należyta staranność	10
140 Zachowanie tajemnicy informacji	11
150 Profesjonalne postępowanie	13
CZĘŚĆ B – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD	14
200 Wprowadzenie	15
210 Podjęcie współpracy z klientem	19
220 Konflikt interesów	22
230 Druga opinia	23
240 Wynagrodzenie i inne rodzaje honorariów	24
250 Marketing usług zawodowych	26
260 Prezenty i gościnność	27
270 Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta	28
280 Obiektywizm – wszystkie usługi	29
290 Niezależność – zlecenia badania i przeglądu	30
291 Niezależność – inne zlecenia atestacyjne	70
Interpretacje	90
CZĘŚĆ C – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W JEDNOSTKACH GOSPODARCZYCH	93
300 Wprowadzenie	94
310 Potencjalne konflikty	97
320 Przygotowanie i raportowanie informacji	98
330 Działanie w oparciu o wystarczające kompetencje	99
340 Udziały finansowe	100
350 Zachęty i wywieranie nacisków	101
SŁOWNIK POJĘĆ	103
DATA WEJŚCIA W ŻYCIE	109

PRZEDMOWA

Misją Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) określoną w jej konstytucji jest służba na rzecz interesu publicznego, wzmocnienie zawodu księgowych na całym świecie oraz przyczynianie się do rozwoju silnych międzynarodowych gospodarek poprzez ustanawianie i promowanie przestrzegania wysokiej jakości zawodowych standardów, przyśpieszanie międzynarodowej spójności tych standardów oraz wypowiedzanie się w sprawach będących przedmiotem zainteresowania publicznego, w przypadku których wiedza fachowa jest w najwyższym stopniu przydatna. Realizując tę misję, Zarząd IFAC powołał Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych, aby działając w sposób niezależny i w ramach własnych uprawnień, opracowywała i wydawała wysokiej jakości standardy oraz inne przepisy dla zawodowych księgowych do stosowania na całym świecie.

Niniejszy *Kodeks etyki zawodowych księgowych* ustanawia wymogi etyczne dla zawodowych księgowych. Organizacja członkowska IFAC lub podmiot uprawniony do badania nie stosują łagodniejszych wymogów od zawartych w niniejszym *Kodeksie*. Jeżeli jednak prawo lub regulacje zakazują organizacji członkowskiej lub podmiotowi uprawnionemu do badania przestrzegania niektórych fragmentów niniejszego *Kodeksu*, powinny przestrzegać wszystkich pozostałych fragmentów niniejszego *Kodeksu*.

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

CZĘŚĆ A – OGÓLNE ZASTOSOWANIE KODEKSU

100	Wprowadzenie i podstawowe zasady	4
110	Uczciwość	8
120	Obiektywizm	9
130	Zawodowe kompetencje i należyta staranność	10
140	Zachowanie tajemnicy informacji	11
150	Profesjonalne postępowanie	13

ROZDZIAŁ 100

Wprowadzenie i podstawowe zasady

- 100.1 Cechą charakterystyczną zawodu księgowych jest przyjęcie odpowiedzialności za działanie w interesie publicznym. Dlatego odpowiedzialność zawodowego księgowego nie ogranicza się wyłącznie do zaspokojenia potrzeb indywidualnego klienta lub pracodawcy. Działając w interesie publicznym zawodowy księgowy¹ przestrzega i postępuje zgodnie z niniejszym Kodeksem. Jeżeli prawo lub regulacje zakazują zawodowemu księgowemu postępowania zgodnie z niektórymi zapisami niniejszego Kodeksu, zawodowy księgowy postępuje zgodnie z jego wszystkimi pozostałymi zapisami.
- 100.2 Niniejszy Kodeks obejmuje trzy części. Część A określa podstawowe zasady etyki zawodowej dla zawodowych księgowych i zawiera założenia koncepcyjne, które zawodowy księgowy stosuje w celu:
- (a) Rozpoznania zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami.
 - (b) Oceny istotności rozpoznanych zagrożeń oraz
 - (c) Zastosowania – tam gdzie to konieczne – zabezpieczeń w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Zastosowanie zabezpieczeń jest konieczne, gdy zawodowy księgowy stwierdza, że zagrożenia nie są na poziomie dającym racjonalnej i dobrze poinformowanej stronie trzeciej – zaznajomionej ze wszystkimi istotnymi faktami i okolicznościami znanymi w danej chwili zawodowemu księgowemu – podstawy, aby stwierdzić, że nie naruszono zgodności z podstawowymi zasadami.
- Przy zastosowaniu założeń koncepcyjnych zawodowy księgowy kieruje się zawodowym osądem.
- 100.3 Części B i C opisują zastosowanie założeń koncepcyjnych do pewnych sytuacji. Zawierają przykłady zabezpieczeń, które mogą być odpowiednie w celu zmniejszenia zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Opisano w nich również sytuacje, w przypadku których nie istnieją zabezpieczenia mogące zmniejszyć zagrożenia, w związku z czym wymaga się unikania okoliczności lub powiązań stwarzających te zagrożenia. Część B dotyczy zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód. Część C dotyczy zawodowych księgowych zatrudnionych w jednostkach gospodarczych. Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód mogą również uznać zapisy Części C niniejszego Kodeksu za przydatne w szczególnych okolicznościach właściwych dla ich pracy.
- 100.4 Użycie czasu teraźniejszego w treści niniejszego Kodeksu nakłada na zawodowego księgowego lub podmiot² wymóg przestrzegania konkretnych zapisów, w których została zastosowana ta forma. Tam, gdzie niniejszy Kodeks nie dopuszcza wyjątku od danego zapisu, wymagane jest jego przestrzeganie.

Podstawowe zasady

- 100.5 Zawodowy księgowy postępuje zgodnie z następującymi podstawowymi zasadami:
- (a) *Uczciwość* – postępowanie w sposób otwarty i uczciwy we wszystkich powiązaniach zawodowych i gospodarczych.
 - (b) *Obiektywizm* – dbałość, aby uprzedzenia, konflikty interesów lub niepożądane oddziaływania osób trzecich nie wpływały na osądy o charakterze zawodowym lub gospodarczym.
 - (c) *Zawodowe kompetencje i należyta staranność* – posiadanie fachowej wiedzy oraz umiejętności zawodowych na poziomie wymaganym dla zapewnienia, że klient lub pracodawca uzyskuje kompetentne, profesjonalne usługi, oparte na najnowszych rozwiązaniach z zakresu wykonywania zawodu, regulacji prawnych i metodologii, a także

¹ Uw. tłum.: stosowany w niniejszym Kodeksie etyki termin *zawodowy księgowy* (ang. professional accountant) obejmuje termin *biegły rewident*, którym w polskim systemie prawnym określa się osobę odpowiedzialną za badanie sprawozdań finansowych.

² Uw. tłum.: przez *podmiot* (ang. firm) rozumie się *podmiot uprawniony do badania sprawozdań finansowych* (zgodnie z ustawą z dnia 7 maja 2009 r. o biegłych rewidentach i ich samorządzie, podmiotach uprawnionych do badania sprawozdań finansowych oraz o nadzorze publicznym (<Dz. U. Nr 77, poz. 649 oraz z 2010 r. Nr 182, poz. 1228>).

zachowywanie staranności oraz przestrzeganie odpowiednich standardów technicznych i zawodowych.

- (d) *Zachowanie tajemnicy informacji* – przestrzeganie zasady zachowania tajemnicy informacji uzyskanych w wyniku powiązań zawodowych i gospodarczych. W związku z tym zawodowy księgowy nie ujawnia takich informacji stronom trzecim bez odpowiedniego i wyraźnego upoważnienia – chyba że ich ujawnienie wynika z prawnych lub zawodowych uprawnień lub obowiązków – oraz nie wykorzystuje takich informacji dla realizacji swoich osobistych korzyści lub osobistych korzyści stron trzecich.
 - (e) *Profesjonalne postępowanie* – postępowanie zgodnie z odpowiednimi przepisami prawa i regulacjami oraz unikanie wszelkich działań dyskredytujących zawód.
- Każda z tych podstawowych zasad została szczegółowo omówiona w Rozdziałach 110-150.

Podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi

- 100.6 Okoliczności, w których działa zawodowy księgowy, mogą wywoływać określone zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Nie jest możliwe zdefiniowanie każdej z sytuacji stwarzających zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami ani wskazanie wszystkich odpowiednich działań. Ponadto rodzaj zleceń i przydzielonych zadań mogą się różnić, a co za tym idzie mogą zostać wywołane różne zagrożenia wymagające zastosowania odmiennych zabezpieczeń. Dlatego niniejszy Kodeks ustanawia założenia koncepcyjne nakładające na zawodowego księgowego obowiązek rozpoznania, oceny i odpowiedniego reagowania na zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi pomaga zawodowym księgowym w spełnianiu wymogów etycznych niniejszego Kodeksu oraz wywiązywaniu się z obowiązku działania w interesie publicznym. Podejście to uwzględnia różnorodne okoliczności stwarzające zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami i mogące powstrzymać zawodowego księgowego od stwierdzenia, że dana sytuacja jest dozwolona, o ile nie została wyraźnie zabroniona.
- 100.7 Jeżeli zawodowy księgowy rozpozna zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami i na podstawie oceny tych zagrożeń stwierdzi, że są one na nieakceptowalnym poziomie, wówczas ustala, czy dostępne są odpowiednie zabezpieczenia, które mogą zostać zastosowane w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Dokonując takich ustaleń, zawodowy księgowy posługuje się zawodowym osądem i ocenia, czy racjonalna i dobrze poinformowana osoba trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi istotnymi faktami i okolicznościami znanymi w danej chwili zawodowemu księgowemu – mogłaby stwierdzić, że poprzez zastosowanie tych zabezpieczeń zagrożenia zostaną wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu w sposób zapewniający zachowanie zgodności z podstawowymi zasadami.
- 100.8 Jeżeli zawodowy księgowy wie lub można racjonalnie oczekiwać, że są mu znane okoliczności lub powiązania mogące zagrażać postępowaniu zgodnie z podstawowymi zasadami, to ocenia on wszelkie zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami.
- 100.9 Przy ocenie znaczenia danego zagrożenia zawodowy księgowy bierze pod uwagę zarówno czynniki jakościowe, jak i ilościowe. Stosując założenia koncepcyjne zawodowy księgowy może napotkać sytuacje, w których wyeliminowanie lub zredukowanie zagrożeń do akceptowalnego poziomu jest niemożliwe ze względu na to, że zagrożenie jest zbyt znaczące, nie są dostępne odpowiednie zabezpieczenia lub zabezpieczenia te nie mogą być zastosowane. W takich przypadkach zawodowy księgowy odmawia przyjęcia lub przerywa realizację określonej usługi zawodowej, lub – jeżeli to konieczne – rezygnuje z wykonywania zlecenia (w przypadku zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód) lub z pracy w zatrudniającej go organizacji (w przypadku księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej).
- 100.10 Zawodowy księgowy może w sposób nieświadomy nie zastosować się do zapisów niniejszego Kodeksu. W zależności od rodzaju i znaczenia sprawy, takie nieświadome niezastosowanie się do zapisów nie musi skutkować naruszeniem podstawowych zasad pod warunkiem, że po wykryciu zostanie bezzwłocznie skorygowane oraz zastosowane będą wszelkie niezbędne zabezpieczenia.
- 100.11 Jeżeli zawodowy księgowy napotyka nietypowe okoliczności, w których zastosowanie się do konkretnego wymogu niniejszego Kodeksu skutkowałoby nieproporcjonalnym wynikiem lub

wynikiem, który nie leży w interesie publicznym, zaleca się, aby zawodowy księgowy skonsultował się z organizacją członkowską lub odpowiednim organem regulacyjnym.

Zagrożenia i zabezpieczenia

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

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

Część B i C niniejszego Kodeksu wyjaśniają sposób powstawania tego rodzaju kategorii zagrożeń dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz zawodowych księgowych zatrudnionych w jednostkach gospodarczych. Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód mogą również uznać wytyczne zawarte w Części C niniejszego Kodeksu za przydatne w szczególnych okolicznościach właściwych dla ich pracy.

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

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

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

- Wymogi dotyczące edukacji, szkoleń i doświadczenia warunkującego dostęp do zawodu.
- Wymogi ustawicznego doskonalenia zawodowego.
- Regulacje dotyczące nadzoru właścicielskiego.
- Standardy zawodowe.
- Procedury zawodowego lub regulacyjnego nadzoru i procedury dyscyplinarne.
- Zewnętrzny przegląd sprawozdań, zestawień, komunikatów lub informacji przygotowanych przez zawodowego księgowego dokonywany przez uprawnioną stronę trzecią.

100.15 Części B i C niniejszego Kodeksu omawiają zabezpieczenia w środowisku pracy zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód oraz zawodowych księgowych zatrudnionych w jednostkach gospodarczych.

- 100.16 Niektóre zabezpieczenia mogą zwiększyć prawdopodobieństwo rozpoznania lub zapobiegania nieetycznej postawie. Takie zabezpieczenia, które mogą zostać ustanowione przez środowisko zawodowych księgowych, prawo, regulacje lub organizację zatrudniającą obejmują:
- Skuteczne i dobrze rozpropagowane systemy składania skarg prowadzone przez organizację zatrudniającą, środowisko zawodowe lub organ regulujący, które umożliwiają zwrócenie uwagi kolegów, pracodawców i społeczeństwa na nieprofesjonalne i nieetyczne postępowanie.
 - Bezpośrednio sformułowany obowiązek informowania o przypadkach naruszenia wymogów etycznych.

Rozwiązanie konfliktu etycznego

100.17 Zawodowy księgowy może być zobligowany do rozwiązania konfliktu dotyczącego postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami.

100.18 Rozpoczynając formalny lub nieformalny proces rozwiązywania konfliktu, osobno lub łącznie z innymi czynnikami, następujące kwestie mogą być istotne dla jego rozwiązania:

- (a) Odnośne fakty.
- (b) Powiązane kwestie etyczne.
- (c) Podstawowe zasady związane z daną sprawą.
- (d) Ustanowione procedury wewnętrzne oraz
- (e) Alternatywne sposoby postępowania.

Po rozważeniu odpowiednich czynników, zawodowy księgowy określa odpowiedni sposób działania, biorąc pod uwagę konsekwencje każdego możliwego sposobu postępowania. Gdy sprawa pozostaje nierozwiązana, zawodowy księgowy może rozważyć skonsultowanie jej z innymi odpowiednimi osobami z podmiotu lub zatrudniającej go organizacji celem skorzystania z ich pomocy w uzyskaniu rozwiązania.

100.19 W przypadku, gdy sprawa pociąga za sobą konflikt z organizacją lub w obrębie danej organizacji, zawodowy księgowy rozważa skonsultowanie jej z osobami sprawującymi nadzór w organizacji, takimi jak członkowie zarządu lub komitetu audytu.

100.20 W najlepiej pojętym interesie zawodowego księgowego może być dokumentowanie istoty danej sprawy, szczegółów wszelkich przeprowadzonych dyskusji i decyzji podjętych w tej sprawie.

100.21 W przypadku, gdy znaczący konflikt nie może być rozwiązany, zawodowy księgowy może rozważyć uzyskanie profesjonalnej porady od odpowiedniego organu zawodowego lub doradców prawnych. Zasadniczo zawodowy księgowy może otrzymywać wytyczne dotyczące kwestii etycznych, nie naruszając przy tym podstawowej zasady tajemnicy informacji, jeżeli dana kwestia zostanie omówiona z odpowiednim organem zawodowym z zachowaniem anonimowości lub z doradcą prawnym, który jest obowiązany do zachowania tajemnicy zawodowej. Istnieją różnorodne okoliczności, w których zawodowy księgowy może rozważać uzyskanie porady prawnej. Na przykład zawodowy księgowy może zetknąć się z oszustwem, poinformowanie o którym może być sprzeczne z odpowiedzialnością zawodowego księgowego za zachowanie tajemnicy informacji. Zawodowy księgowy może w takiej sytuacji rozważyć zasięgnięcie porady prawnej w celu ustalenia, czy istnieje wymóg poinformowania o tym fakcie.

100.22 Jeżeli – po wyczerpaniu wszystkich właściwych możliwości – konflikt etyczny pozostaje nierozwiązany, zawodowy księgowy, jeżeli to możliwe, wycofuje się z powiązań ze sprawą wywołującą konflikt. Zawodowy księgowy ustala, czy w danych okolicznościach stosowne jest odejście z zespołu wykonującego zlecenie lub odstąpienie od określonego zadania lub zrezygnowanie zarówno ze zlecenia, jak i współpracy z podmiotem lub zatrudniającej go organizacją.

ROZDZIAŁ 110

Uczciwość

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

ROZDZIAŁ 120

Obiektywizm

- 120.1 Zasada obiektywizmu nakłada na wszystkich zawodowych księgowych obowiązek zapewnienia, że na ich zawodowy lub biznesowy osąd nie mają wpływu uprzedzenia, konflikty interesów lub naciski osób trzecich.
- 120.2 Zawodowy księgowy może być narażony na sytuacje, które mogą osłabiać jego obiektywizm. W praktyce niemożliwe jest zdefiniowanie lub określenie wszystkich tego typu sytuacji. Zawodowy księgowy nie świadczy usługi, jeżeli okoliczność lub powiązanie powoduje uprzedzenia lub w niewłaściwy sposób wpływa na jego zawodowy osąd związany z tą usługą.

ROZDZIAŁ 130

Zawodowe kompetencje i należyta staranność

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

ROZDZIAŁ 140

Zachowanie tajemnicy informacji

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

- (b) Czy wszystkie odnośne informacje są znane i zostały potwierdzone w stopniu, w jakim jest to możliwe do wykonania. Jeżeli w grę wchodzi niepotwierdzone fakty, niepełne informacje lub nieuzasadnione wnioski, należy kierować się zawodowym osądem przy podejmowaniu decyzji, które informacje należy ujawnić (o ile w ogóle) oraz
- (c) Oczekiwany sposób przekazu informacji i do kogo są one kierowane oraz
- (d) Czy strony, do których skierowano informacje, są właściwymi odbiorcami.

ROZDZIAŁ 150

Profesjonalne postępowanie

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

CZĘŚĆ B – ZAWODOWI KSIĘGOWI WYKONUJĄCY WOLNY ZAWÓD

200	Wprowadzenie	15
210	Podjęcie współpracy z klientem	19
220	Konflikt interesów	22
230	Druga opinia	23
240	Wynagrodzenie i inne rodzaje honorariów	24
250	Marketing usług zawodowych	26
260	Prezenty i gościnność	27
270	Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta	28
280	Obiektywizm – wszystkie usługi	29
290	Niezależność – zlecenia badania i przeglądu	30
291	Niezależność – inne zlecenia atestacyjne	70
	Interpretacja 2005–1	90

ROZDZIAŁ 200

Wprowadzenie

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

Zagrożenia i zabezpieczenia

- 200.3 Postępowanie zgodne z podstawowymi zasadami może być potencjalnie zagrożone przez szeroki wachlarz okoliczności i powiązań. Rodzaj i znaczenie zagrożeń mogą być uzależnione od tego, czy pojawiają się w związku ze świadczenia usług na rzecz: klienta badania, i czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego; klienta zlecenia atestacyjnego³ niebędącego klientem badania; lub klienta zlecenia nieatestacyjnego. Zagrożenia można zaklasyfikować do jednej lub więcej poniższych kategorii:
- (a) Czerpanie korzyści własnych.
 - (b) Autokontrola.
 - (c) Promowanie interesów klienta.
 - (d) Nadmierna zażyłość oraz
 - (e) Zastraszenie.
- Zagrożenia te zostały dokładniej omówione w Części A niniejszego Kodeksu.
- 200.4 Przykłady okoliczności stwarzających zagrożenie czerpania korzyści własnych przez zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obejmują:
- Posiadanie przez członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne bezpośredniego udziału finansowego w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego.
 - Nadmierne uzależnienie finansowe podmiotu od łącznego wynagrodzenia pochodzącego od jednego klienta.
 - Posiadanie przez członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne znaczących bliskich powiązań gospodarczych z klientem zlecenia atestacyjnego.
 - Obawa podmiotu przed możliwą utratą znaczącego klienta.
 - Przystąpienie członka zespołu wykonującego badanie do negocjacji w sprawie zatrudnienia u klienta badania.
 - Akceptacja przez podmiot warunkowego wynagrodzenia z tytułu zlecenia atestacyjnego.
 - Wykrycie przez zawodowego księgowego znaczącego błędu podczas oceny rezultatów usługi świadczonej poprzednio przez członka podmiotu, z którym zawodowy księgowy jest związany.
- 200.5 Przykłady okoliczności wywołujących zagrożenie autokontroli zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obejmują:
- Wydanie przez podmiot sprawozdania atestacyjnego na temat skuteczności funkcjonowania systemów finansowych zaprojektowanych lub wdrożonych przez ten podmiot .

³ Uw. tłum.: zlecenie atestacyjne to inaczej zlecenie poświadczające.

- Przygotowanie przez podmiot pierwotnych danych wykorzystywanych do sporządzania zapisów, które stanowią przedmiot zlecenia atestacyjnego.
 - Członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest lub był ostatnio członkiem zarządu lub kierownictwa klienta.
 - Członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest lub był ostatnio pracownikiem klienta na stanowisku umożliwiającym mu wywieranie znaczącego wpływu na przedmiot zlecenia.
 - Świadczenie przez podmiot na rzecz klienta usług, które bezpośrednio wpływają na informacje o przedmiocie zlecenia atestacyjnego.
- 200.6 Przykłady okoliczności wywołujących zagrożenie promowania interesów klienta przez zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obejmują:
- Promowanie przez podmiot udziałów w jednostce będącej klientem badania.
 - Występowanie zawodowego księgowego w charakterze obrońcy klienta badania w sprawach sądowych lub sporach ze stronami trzecimi.
- 200.7 Przykłady okoliczności wywołujących dla zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód zagrożenie nadmiernej zażyłości obejmują:
- Członek bliskiej lub najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne pełni funkcję członka zarządu lub kierownictwa klienta.
 - Członek bliskiej lub najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie pełni funkcję pracownika klienta na stanowisku umożliwiającym mu wywieranie znaczącego wpływu na przedmiot zlecenia.
 - Osoba będąca członkiem zarządu lub kierownictwa albo pracownikiem klienta na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na przedmiot zlecenia pełniła ostatnio funkcję partnera zlecenia.
 - Przyjmowanie przez zawodowego księgowego prezentów lub akceptowanie uprzywilejowanego traktowania ze strony klienta, chyba że ich wartość jest błaha lub nieistotna.
 - Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem zlecenia atestacyjnego.
- 200.8 Przykłady okoliczności wywołujących zagrożenie zastraszenia zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obejmują:
- Zagrożenie podmiotowi, że zostanie odsunięty od wykonywania zlecenia na rzecz klienta.
 - Zasugerowanie podmiotowi, że nie otrzyma od klienta badania planowanego zlecenia nieatestacyjnego, jeżeli nie zaprzestanie kwestionować podejścia księgowego klienta do konkretnej transakcji.
 - Zagrożenie podmiotowi, że zostanie mu wytoczona sprawa sądowa przez klienta.
 - Poddawanie podmiotu naciskom służącym nieuzasadnionemu ograniczeniu zakresu wykonywanych prac w celu zmniejszenia wynagrodzenia.
 - Odczuwany przez zawodowego księgowego nacisk, aby zaakceptował osąd wydany przez pracownika zatrudnionego u klienta ze względu na posiadaną przez tego pracownika większą wiedzę fachową z zakresu danego zagadnienia.
 - Poinformowanie zawodowego księgowego przez partnera podmiotu o tym, że jego planowany awans jest uzależniony od zaakceptowania przez niego przyjętego przez klienta niewłaściwego podejścia księgowego..
- 200.9 Zabezpieczenia, które mogą wyeliminować lub zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu dzielą się na dwie szerokie kategorie:
- (a) Zabezpieczenia stworzone przez środowisko zawodowe, prawo lub regulacje.
 - (b) Zabezpieczenia w środowisku pracy.
- Przykłady zabezpieczeń stworzonych przez środowisko zawodowe, prawo lub regulacje zostały wymienione w paragrafie 100.14 części A niniejszego Kodeksu.

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

- Zaangażowanie zawodowego księgowego, który nie uczestniczył w świadczeniu usługi nieatestacyjnej, aby zweryfikował prace wykonane w ramach tej usługi lub służył innego rodzaju poradą.
 - Zaangażowanie zawodowego księgowego, który nie był członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, aby zweryfikował prace wykonane w ramach tego zlecenia lub - jeżeli to konieczne - służył innego rodzaju poradą.
 - Przeprowadzenie konsultacji z niezależną stroną trzecią, jak komitet niezależnych członków zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla, zawodowa organizacja wydająca regulacje lub inny zawodowy księgowy.
 - Przeprowadzenie dyskusji na temat zagadnień etycznych z osobami sprawującymi nadzór w jednostce będącej klientem.
 - Ujawnianie osobom sprawującym nadzór w jednostce będącej klientem informacji na temat rodzaju świadczonych usług i wysokości naliczonego wynagrodzenia.
 - Zaangażowanie innego podmiotu do wykonania lub ponownego wykonania części zlecenia.
 - Rotacja personelu wyższego szczebla z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 200.14 W zależności od rodzaju zlecenia, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może również polegać na zabezpieczeniach wdrożonych przez klienta. Jednakże zredukowanie zagrożeń do akceptowalnego poziomu jedynie na podstawie powyższych zabezpieczeń nie jest możliwe.
- 200.15 Przykłady zabezpieczeń w ramach procedur i systemów klienta obejmują:
- Klient zobowiązuje osoby spoza kierownictwa do zatwierdzania i akceptacji wyboru podmiotu mającego wykonać usługę.
 - Kierownicze decyzje w imieniu klienta podejmuje kompetentny personel posiadający odpowiednie doświadczenie i rangę.
 - Procedury wewnętrzne zapewniające obiektywne przydzielanie zleceń nieatestacyjnych.
 - Strukturę nadzoru właścicielskiego, która zapewnia odpowiedni nadzór i przepływ informacji dotyczących usług świadczonych przez podmiot.

ROZDZIAŁ 210

Podjęcie współpracy z klientem

Akceptacja współpracy z klientem

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

Przyjęcie zlecenia

- 210.6 Podstawowa zasada kompetencji zawodowych i należytej staranności nakłada na zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód obowiązek świadczenia tylko tych usług, do wykonania których posiada kompetencje. Przed przyjęciem zlecenia od określonego klienta zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ustala, czy przyjęcie tego zlecenia nie stworzy żadnych zagrożeń dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład czerpanie korzyści własnych będące zagrożeniem dla zawodowych kompetencji i należytej staranności powstaje wówczas, gdy zespół wykonujący zlecenie atestacyjne nie posiada lub też nie może zdobyć niezbędnych kompetencji w celu należytego przeprowadzenia zlecenia.
- 210.7 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie zagrożeń i w razie potrzeby stosuje niezbędne zabezpieczenia w celu wyeliminowania tych zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Przykłady tych zabezpieczeń obejmują:
- Uzyskanie odpowiedniej wiedzy na temat rodzaju działalności klienta, złożoności prowadzonych przez niego działań, określonych wymogów zlecenia i jego celu, charakteru i zakresu pracy, którą należy wykonać.
 - Uzyskanie wiedzy na temat odnośnych branż lub przedmiotu zlecenia.
 - Posiadanie lub zdobycie doświadczenia w obszarze odnośnych wymogów regulacyjnych lub sprawozdawczych.
 - Wybór odpowiedniego personelu posiadającego niezbędne kompetencje.
 - Korzystanie z pomocy ekspertów, tam gdzie to konieczne.
 - Uzgodnienie realistycznych ram czasowych na przeprowadzenie zlecenia.
 - Zgodność z zasadami (polityką) i procedurami kontroli jakości, których celem jest zapewnienie, że określone zlecenia są przyjmowane tylko wtedy, gdy mogą być przeprowadzane w kompetentny sposób.
- 210.8 Gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód zamierza polegać na doradztwie lub wynikach pracy eksperta, wówczas ustala, czy jest to uzasadnione. Czynniki, które należy wziąć pod uwagę

obejmują reputację, doświadczenie, dostępne zasoby i odpowiednie standardy zawodowe i etyczne. Takie informacje można uzyskać na podstawie wcześniejszej współpracy z ekspertem lub też konsultując się z innymi osobami.

Zmiana osoby realizującej zlecenie

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ROZDZIAŁ 220

Konflikt interesów

- 220.1 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód podejmuje odpowiednie działania celem rozpoznania okoliczności mogących prowadzić do konfliktu interesów. Takie okoliczności mogą wywołać zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład zagrożenie dla obiektywizmu może powstać wtedy, gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód konkuruje bezpośrednio z klientem lub też posiada wspólne przedsięwzięcie lub też podobne powiązania z głównym konkurentem klienta. Zagrożenie dla obiektywizmu lub zachowania tajemnicy informacji może powstać również wtedy, gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód świadczy usługi na rzecz klientów, których interesy pozostają w konflikcie lub też klienci są skłóceni ze sobą w przedmiotowej sprawie lub transakcji.
- 220.2 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie wszelkich zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przed przyjęciem lub kontynuacją współpracy z klientem lub określonego zlecenia zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ocenia znaczenie wszelkich zagrożeń wywołanych przez udziały gospodarcze lub powiązania z klientem lub stroną trzecią.
- 220.3 W zależności od okoliczności będących przyczyną konfliktów, zwykle konieczne jest zastosowanie jednego z poniższych zabezpieczeń:
- Powiadomienie klienta o profilu zainteresowań gospodarczych podmiotu lub o działalności, która może stwarzać konflikt interesów oraz uzyskanie zgody klienta na podjęcie działań w takich okolicznościach lub
 - Powiadomienie wszystkich odpowiednich stron o tym, że zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód działa w imieniu dwóch lub więcej stron w sprawie, w przypadku której interesy tych stron pozostają w konflikcie oraz uzyskanie ich zgody na działania w takim charakterze lub
 - Powiadomienie klienta o tym, że zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód świadcząc proponowane usługi nie działa wyłącznie w imieniu jednego klienta (na przykład w szczególnym sektorze rynku lub w odniesieniu do określonej usługi) i uzyskanie jego zgody na działania w takim charakterze.
- 220.4 Zawodowy księgowy ustala również, czy ma być zastosowane jedno lub więcej następujących dodatkowych zabezpieczeń:
- Zatrudnianie odrębnych zespołów wykonujących zlecenie.
 - Procedury zapobiegające dostępowi do informacji (np. fizyczne rozdzielenie zespołów, poufne i bezpieczne wprowadzanie danych).
 - Wyraźne wytyczne dla członków zespołu dotyczące kwestii bezpieczeństwa i zachowania tajemnicy informacji.
 - Wykorzystanie umów zachowania tajemnicy informacji podpisanych przez pracowników i partnerów podmiotu oraz
 - Regularny przegląd zastosowanych zabezpieczeń prowadzony przez pracowników wyższego szczebla niezaangażowanych w realizację odnośnych zleceń na rzecz klienta.
- 220.5 W przypadku, gdy konflikt interesów wywołuje zagrożenie dla jednej lub więcej podstawowych zasad, w tym dla obiektywizmu, zachowania tajemnicy informacji lub profesjonalnego postępowania, które nie może być wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód odmawia przyjęcia danego zlecenia lub też rezygnuje z jednego lub więcej zleceń stwarzających konflikt interesów.
- 220.6 W przypadku, gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód zwrócił się do klienta o wyrażenie zgody na działanie na rzecz innej strony (którą może ale nie musi być dotychczasowy klient) w związku ze sprawą, w której interesy odnośnych stron pozostają w konflikcie, a klient nie wyraził na to zgody, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód nie kontynuuje działania na rzecz jednej ze stron w związku ze sprawą powodującą konflikt interesów.

ROZDZIAŁ 230

Druga opinia

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

ROZDZIAŁ 240

Wynagrodzenie i inne rodzaje honorariów

- 240.1 Rozpoczynając negocjacje dotyczące świadczenia usług zawodowych, zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może zażądać wynagrodzenia w wysokości uznanej za odpowiednią. To, że jeden zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód żąda niższego wynagrodzenia niż inny zawodowy księgowy nie jest samo w sobie nieetyczne. Niemniej jednak proponowana wysokość wynagrodzenia może spowodować zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład czerpanie korzyści własnych stanowiące zagrożenie dla kompetencji zawodowych i należytej staranności powstaje wtedy, gdy wysokość proponowanego wynagrodzenia jest tak niska, że przeprowadzenie w tej cenie zlecenia zgodnie z mającymi zastosowanie technicznymi i zawodowymi standardami może być trudne.
- 240.2 Istnienie i znaczenie wszelkich powstałych zagrożeń będzie zależało od takich czynników, jak poziom proponowanego wynagrodzenia i usługi, które ono obejmuje. W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- Uzmysłowienie klientowi warunków zlecenia oraz, w szczególności, podstawy ustalenia wysokości wynagrodzenia i zakresu usług, które ono obejmuje.
 - Przeznaczenie odpowiedniego czasu i wyznaczenie wykwalifikowanego personelu do wykonania zadania.
- 240.3 Warunkowe wynagrodzenia są powszechnie stosowane w przypadku niektórych rodzajów zleceń nieatestacyjnych⁴. Jednakże w niektórych okolicznościach mogą wywołać zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Mogą prowadzić do zagrażającego obiektywizmowi czerpania korzyści własnych. Istnienie i znaczenie takich zagrożeń będzie zależeć od takich czynników, jak:
- Rodzaj zlecenia.
 - Zakres możliwych kwot wynagrodzenia.
 - Podstawy ustalania wysokości wynagrodzenia.
 - Czy wynik lub skutek transakcji będzie weryfikowany przez niezależną stronę trzecią.
- 240.4 W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- Podpisanie z klientem umowy będącej podstawą obliczenia wynagrodzenia.
 - Ujawnienie zamierzonym użytkownikom zakresu prac zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód oraz podstawy obliczenia jego wynagrodzenia.
 - Zasady (polityka) i procedury kontroli jakości.
 - Przegląd pracy zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód przeprowadzony przez niezależną stronę trzecią.
- 240.5 W pewnych okolicznościach zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może otrzymać propozycję wynagrodzenia lub prowizji z tytułu polecenia klientowi innego zawodowego księgowego. Na przykład, jeżeli zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód nie świadczy określonych oczekiwanych usług, może otrzymać wynagrodzenie z tytułu polecenia aktualnemu klientowi innego zawodowego księgowego wykonującego wolny zawód lub eksperta. Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód może otrzymać od strony trzeciej (np. sprzedawcy oprogramowania komputerowego) prowizję z tytułu sprzedaży dóbr lub usług klientowi. Akceptacja takiego wynagrodzenia lub prowizji z tytułu polecenia innego zawodowego księgowego prowadzi do czerpania korzyści własnych, które zagraża obiektywizmowi, zawodowym kompetencjom i należytej staranności.

⁴ Wynagrodzenia warunkowe z tytułu usług nieatestacyjnych świadczonych na rzecz klienta badania oraz innych klientów usług atestacyjnych omówiono w rozdziałach 290 i 291 niniejszego Kodeksu etyki.

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

ROZDZIAŁ 250

Marketing usług zawodowych

- 250.1 W przypadku, gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód ubiega się o pozyskanie nowych zleceń za pomocą reklamy lub innych form marketingowych, może powstać zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład czerpanie korzyści własnych stanowiące zagrożenie dla przestrzegania zasady profesjonalnego postępowania powstaje wtedy, gdy usługi, osiągnięcia lub produkty są reklamowane w sposób niezgodny z tą zasadą.
- 250.2 Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód prowadząc marketing zawodowych usług nie naraża zawodu na utratę reputacji. Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód zachowuje uczciwość i prawdopodobność oraz:
- (a) Nie tworzy przesadnego obrazu własnych możliwości w zakresie świadczonych usług, posiadanych umiejętności lub zdobytego doświadczenia lub
 - (b) Nie czyni dyskredytujących uwag lub niepotwierdzonych porównań dotyczących pracy innych osób

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

ROZDZIAŁ 260

Prezenty i gościnność

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

ROZDZIAŁ 270

Sprawowanie pieczy nad aktywami klienta

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

ROZDZIAŁ 280

Obiektywizm – wszystkie usługi

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

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

Rozdział 290
NIEZALEŻNOŚĆ – ZLECENIA BADANIA I PRZEGLĄDU
SPIS TREŚCI

Struktura rozdziału.....	290.1
Podejście do niezależności zgodne z założeniami koncepcyjnymi.....	290.4
Sieci i podmioty należące do sieci.....	290.13
Jednostki zainteresowania publicznego.....	290.25
Jednostki powiązane.....	290.27
Osoby sprawujące nadzór.....	290.28
Dokumentacja.....	290.29
Okres realizacji zlecenia.....	290.30
Fuzje i przejęcia.....	290.33
Inne uwagi.....	290.39
Zastosowanie podejścia do niezależności zgodnego z założeniami koncepcyjnymi.....	290.100
Udziały finansowe.....	290.102
Pożyczki i poręczenia.....	290.118
Powiązania gospodarcze.....	290.124
Powiązania rodzinne i osobiste.....	290.127
Zatrudnienie u klienta badania.....	290.134
Tymczasowe oddelegowanie personelu.....	290.142
Uprzednie zatrudnienie u klienta badania.....	290.143
Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania.....	290.146
Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem badania (z uwzględnieniem rotacji partnerów).....	290.150
Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania.....	290.156
Obowiązki kierownictwa.....	290.162
Sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdań finansowych.....	290.167
Usługi związane z wyceną.....	290.175
Usługi podatkowe.....	290.181
Usługi audytu wewnętrznego.....	290.195
Usługi informatyczne.....	290.201
Usługi pomocnicze w sprawach sądowych.....	290.207
Usługi prawne.....	290.209
Usługi rekrutacyjne.....	290.214
Usługi z zakresu finansów korporacyjnych.....	290.216
Wynagrodzenia.....	290.220
Wynagrodzenia – relatywna wysokość.....	290.220
Zaległe wynagrodzenia.....	290.223
Wynagrodzenia warunkowe.....	290.224

Zasady wynagradzania i oceny.....	290.228
Prezenty i gościnność.....	290.230
Tocząca się lub potencjalna sprawa sądowa.....	290.231
Sprawozdania zawierające ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania.....	290.500

Struktura rozdziału

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

Podejście do niezależności zgodne z założeniami koncepcyjnymi

- 290.4 W przypadku zleceń badania zachowanie niezależności od klientów badania przez członków zespołów wykonujących badania, podmioty i podmioty należące do sieci leży w interesie publicznym i w związku z tym jest wymagane przez niniejszy Kodeks.
- 290.5 Celem niniejszego rozdziału jest pomoc podmiotom i członkom zespołów wykonujących badania w zastosowaniu opisanego poniżej podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi zmierzającego do uzyskania i zachowania niezależności.
- 290.6 Niezależność obejmuje:
- (a) *Niezależność umysłu*
Stan umysłu – który umożliwia sformułowanie wniosku wolnego od różnego rodzaju wpływów podważających zawodowy osąd – pozwalający danej osobie na działanie uczciwe, obiektywne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem.
 - (b) *Niezależność wizerunku*
Unikanie faktów i okoliczności na tyle znaczących, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi istotnymi faktami i okolicznościami – mogłaby zasadnie uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm podmiotu lub członka zespołu wykonującego badanie zostały naruszone.
- 290.7 Zawodowy księgowy stosuje podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi w celu:
- (a) Rozpoznania zagrożeń dla niezależności.
 - (b) Oceny znaczenia rozpoznanych zagrożeń.
 - (c) Zastosowania koniecznych zabezpieczeń w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.
- Jeżeli zawodowy księgowy uzna, że odpowiednie zabezpieczenia nie są dostępne lub nie mogą być zastosowane w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu, zawodowy księgowy eliminuje okoliczność lub powiązanie wywołujące te zagrożenia albo odmawia przyjęcia zlecenia lub przerywa jego wykonanie.
- Stosując podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi, zawodowy księgowy posługuje się zawodowym osądem.
- 290.8 Wiele różnych okoliczności lub ich kombinacji może być istotnymi przy ocenie zagrożeń dla niezależności. Nie jest możliwe zdefiniowanie wszystkich sytuacji wywołujących zagrożenia dla niezależności oraz określenie odpowiednich działań. Dlatego niniejszy Kodeks ustanawia założenia

konceptyjne, które wymagają od podmiotów i członków zespołów wykonujących badanie rozpoznawania, oceny i podejmowania odpowiednich działań wobec zagrożeń dla niezależności. Podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi pomaga praktykującym zawodowym księgowym w przestrzeganiu wymogów etycznych niniejszego Kodeksu. Podejście to ma zastosowanie do zróżnicowanych okoliczności wywołujących zagrożenia dla niezależności i może powstrzymać zawodowego księgowego od stwierdzenia, że dana sytuacja jest dozwolona, o ile nie została wyraźnie zabroniona.

- 290.9 Paragraf 290.100 i kolejne opisują sposób zastosowania podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi. W paragrafach tych nie uwzględniono jednak wszystkich okoliczności i powiązań mogących wywoływać zagrożenia dla niezależności.
- 290.10 Podejmując decyzję o przyjęciu lub kontynuacji zlecenia albo o tym, czy dana osoba może zostać członkiem zespołu wykonującego badanie, podmiot rozpoznaje i ocenia zagrożenia dla niezależności. Jeżeli zagrożenia te nie są na akceptowalnym poziomie i należy podjąć decyzję o przyjęciu zlecenia lub włączeniu danej osoby do zespołu wykonującego badanie, podmiot ustala, czy dostępne są zabezpieczenia mogące wyeliminować te zagrożenia lub zredukować je do akceptowalnego poziomu. Jeżeli podejmowana decyzja dotyczy kontynuacji zlecenia, podmiot ustala, czy kontynuowanie istniejących zabezpieczeń pozwoli skutecznie wyeliminować te zagrożenia lub zredukować je do akceptowalnego poziomu lub czy należy zastosować inne zabezpieczenia albo przerwać zlecenie. Jeżeli w czasie wykonywania zlecenia podmiot uzyskuje nową informację o zagrożeniu dla niezależności, ocenia jego znaczenie postępując według podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi.
- 290.11 Niniejszy rozdział nawiązuje do znaczenia zagrożeń dla niezależności. Przy ocenie znaczenia danego zagrożenia uwzględnia się zarówno czynniki jakościowe jak i ilościowe.
- 290.12 W większości przypadków niniejszy rozdział nie nakłada na osoby zatrudnione przez podmiot szczególnej odpowiedzialności za działania dotyczące niezależności, ponieważ ta odpowiedzialność może być uzależniona od wielkości, struktury i organizacji podmiotu. Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (MSKJ) nakładają na podmiot obowiązek ustalenia zasad i procedur dostarczających wystarczającej pewności, że jest zachowana niezależność wymagana przez odnośne standardy etyczne. Ponadto, Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej (MSRF) nakładają na partnera odpowiedzialnego za zlecenie obowiązek sformułowania wniosku odnośnie spełnienia wymogów niezależności mających zastosowanie do danego zlecenia.

Sieci i podmioty należące do sieci

- 290.13 Jeżeli podmiot jest uznawany za należący do sieci, zachowuje niezależność od klientów badania innych podmiotów należących do sieci (o ile niniejszy Kodeks nie stanowi inaczej). Wymogi niezależności zawarte w niniejszym rozdziale, które stosują się do podmiotu należącego do sieci, mają również zastosowanie do każdej jednostki (np. konsultingowej lub prawnej), która spełnia definicję podmiotu należącego do sieci niezależnie od tego, czy sama jednostka spełnia definicję podmiotu.
- 290.14 Celem zwiększenia zdolności świadczenia zawodowych usług, podmioty często łączą się z innymi podmiotami i jednostkami w większe struktury. To, czy te większe struktury tworzą sieć zależy od szczególnych faktów i okoliczności, a nie od tego, czy podmioty i jednostki wchodzące w skład struktury są prawnie wyodrębnione i samodzielne. Na przykład celem działania większej struktury może być jedynie ułatwienie przekazywania zleceń, co samo w sobie nie spełnia kryteriów niezbędnych do stworzenia sieci. Alternatywnie, większa struktura może mieć na celu współpracę i podmioty korzystają w niej ze wspólnego logotypu, posiadają wspólny system kontroli jakości lub znaczące profesjonalne zasoby i dlatego taka struktura uważana jest za sieć.
- 290.15 Osąd, czy większa struktura jest siecią jest dokonywany z uwzględnieniem tego, czy racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – zaznajomiona ze wszystkimi istotnymi faktami i okolicznościami – byłaby skłonna stwierdzić, że jednostki są wzajemnie powiązane w sposób wskazujący na istnienie sieci. Osąd ten stosuje się spójnie w odniesieniu do całej sieci.
- 290.16 Jeżeli większa struktura ma na celu współpracę i jest wyraźnie ukierunkowana na dzielenie przychodów i kosztów między jednostkami w obrębie struktury, uważa się ją za sieć. Niemniej dzielenie nieznacznych kosztów samo w sobie nie prowadzi do powstania sieci. Ponadto, gdy dzielenie kosztów ogranicza się jedynie do kosztów związanych z opracowaniem metodologii badania, podręczników lub kursów szkoleniowych, nie prowadzi to samo w sobie do powstania sieci.

Co więcej związek podmiotu z inną niepowiązaną w inny sposób jednostką mający na celu wspólne świadczenie usługi lub stworzenie produktu samo w sobie nie prowadzi do powstania sieci.

- 290.17 Jeżeli większa struktura ma na celu współpracę i jednostki w jej obrębie posiadają wspólnego właściciela, system kontroli lub kierownictwo, wówczas strukturę taką uważa się za sieć. Może ona powstać na drodze zawarcia umowy lub w inny sposób.
- 290.18 Jeżeli większa struktura ma na celu współpracę i jednostki w jej obrębie posiadają te same zasady (politykę) i procedury kontroli jakości, wówczas strukturę taką uważa się za sieć. W tym celu uznaje się, że wspólnymi zasadami i procedurami są te opracowane, wdrożone i nadzorowane w obrębie tej większej struktury.
- 290.19 Jeżeli większa struktura ma na celu współpracę i jednostki w jej obrębie posiadają wspólną strategię gospodarczą, wówczas strukturę taką uważa się za sieć. Posiadanie wspólnej strategii gospodarczej związane jest z zawarciem przez jednostki umowy w celu osiągnięcia wspólnych celów strategicznych. Jednostka nie jest uważana za podmiot należący do sieci tylko dlatego, że współpracuje z inną jednostką wyłącznie po to, aby wspólnie oferować usługi zawodowe.
- 290.20 W przypadku, gdy większa struktura ma na celu współpracę i jednostki w jej obrębie korzystają ze wspólnego logotypu, wówczas strukturę taką uważa się za sieć. Wspólny logotyp obejmuje wspólny skrót lub wspólną nazwę. Uważa się, że podmiot używa wspólnego logotypu, jeżeli na przykład zamieszcza go jako część swojej własnej nazwy lub łącznie z własną nazwą wtedy, gdy partner podmiotu podpisuje sprawozdanie z badania.
- 290.21 Nawet, jeżeli podmiot nie należy do sieci i nie korzysta ze wspólnego logotypu jako części swojej własnej nazwy, może sprawiać wrażenie, że jest częścią sieci, jeżeli na swoim papierze firmowym lub materiałach promocyjnych podaje, że przynależy do związku podmiotów. Jeżeli nie zostaną zastosowane środki ostrożności w stosunku do sposobu opisywania takiego rodzaju przynależności przez podmiot, wówczas może pojawić się wrażenie, że taki podmiot należy do sieci.
- 290.22 Jeżeli podmiot sprzedaje część swojej działalności, umowa sprzedaży zawiera niekiedy zapis, że przez ograniczony czas ta sprzedana część może posługiwać się nazwą podmiotu lub elementem tej nazwy, pomimo, że nie jest już powiązana z podmiotem. W takich okolicznościach, pomimo że te dwie jednostki działają pod wspólną nazwą, to zgodnie z faktami nie należą do większej struktury mającej na celu współpracę, a zatem nie są podmiotami należącymi do sieci. Jednostki te ustalają, w jaki sposób, przy prezentacji siebie stronom zewnętrznym, ujawniać fakt, że nie są podmiotami należącymi do sieci.
- 290.23 Jeżeli większa struktura ma na celu współpracę i jednostki w jej obrębie korzystają wspólnie ze znaczącej części zawodowych zasobów, wówczas strukturę taką uważa się za sieć. Zawodowe zasoby obejmują:
- Wspólne systemy, które umożliwiają wymianę informacji takich, jak dane klienta, faktury i grafiki czasu pracy.
 - Partnerów i personel.
 - Działy techniczne udzielające konsultacji dotyczących specyficznych spraw merytorycznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń związanych ze zleceniami atestacyjnymi.
 - Metodologię badania lub podręczniki badania oraz
 - Kursy i infrastrukturę szkoleniową.
- 290.24 To, czy wspólne korzystanie z zasobów zawodowych jest znaczące, a zatem czy podmioty należą do sieci, ustala się w oparciu o właściwe fakty i okoliczności. W przypadku, gdy wspólne zasoby ograniczają się do wspólnej metodologii badania lub podręczników badania bez wymiany pracowników, klientów lub informacji o rynku, jest mało prawdopodobne, aby wspólne zasoby byłyby znaczące. To samo dotyczy wspólnych przedsięwzięć szkoleniowych. Jednak w przypadku, gdy wspólne zasoby obejmują wymianę pracowników lub informacji, jak na przykład wtedy, gdy personel jest doborany ze wspólnego zasobu kadrowego lub też gdy w obrębie większej struktury tworzy się wspólny dział techniczny udzielający porad merytorycznych, do których podmioty muszą się stosować, wówczas racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia może być bardziej skłonna stwierdzić, że wspólne zasoby są znaczące.

Jednostki zainteresowania publicznego

- 290.25 Rozdział 290 zawiera dodatkowe zapisy, które odzwierciedlają poziom zainteresowania publicznego niektórymi jednostkami. Na potrzeby niniejszego rozdziału za jednostki zainteresowania publicznego uznaje się:
- (a) Wszystkie jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych oraz
 - (b) Każdą jednostkę:
 - (i) uznaną za jednostkę zainteresowania publicznego na mocy regulacji lub ustawy lub
 - (ii) w której na mocy regulacji lub ustawy należy przeprowadzić badanie zgodnie z tymi samymi wymogami niezależności, jakie obowiązują przy badaniu sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Taka regulacja może zostać ogłoszona przez właściwy organ regulacyjny, w tym organ wydający regulacje z zakresu rewizji finansowej.
- 290.26 Zachęca się, podmioty i organizacje członkowskie ażeby określiły, czy jeszcze inne jednostki lub pewne kategorie jednostek należy traktować jako jednostki zainteresowania publicznego ze względu na dużą liczbę i zróżnicowanie interesariuszy. W tym celu należy rozważyć następujące czynniki:
- Rodzaj prowadzonej działalności, tj. pełnienie funkcji powiernika przechowującego aktywa należące do dużej grupy interesariuszy. Przykładem mogą być takie instytucje finansowe, jak banki, firmy ubezpieczeniowe oraz fundusze emerytalne.
 - Wielkość oraz
 - Liczba pracowników.

Jednostki powiązane

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

Osoby sprawujące nadzór

- 290.28 Nawet, jeśli nie wymagają tego zapisy niniejszego Kodeksu, obowiązujące standardy rewizji finansowej, prawo lub regulacja, zaleca się, aby między podmiotem a osobami sprawującymi nadzór nad jednostką będącą klientem badania miał miejsce stały przepływ informacji na temat powiązań lub innych spraw, które zdaniem podmiotu mogłyby zasadnie wpływać na niezależność. Taki przepływ informacji umożliwia osobom sprawującym nadzór:
- (a) Rozważenie osądów podmiotu sformułowanych podczas rozpoznawania i oceny zagrożeń dla niezależności.
 - (b) Rozważenie odpowiedniości zabezpieczeń zastosowanych w celu wyeliminowania lub zredukowania tych zagrożeń do akceptowalnego poziomu oraz
 - (c) Podjęcie odpowiedniego działania. Tego typu działanie może okazać się szczególnie pomocne w przypadku zagrożenia zastraszenia lub nadmiernej zażyłości.

Dokumentacja

- 290.29 Dokumentacja zawiera dowody potwierdzające słuszność osądów zawodowego księgowego będących podstawą do sformułowania wniosków na temat przestrzegania wymogów niezależności. Brak dokumentacji nie wskazuje jednoznacznie, czy podmiot rozważył daną kwestię ani czy jest niezależny. Zawodowy księgowy dokumentuje wnioski dotyczące spełnienia wymogów niezależności oraz treść wszelkich dyskusji uzasadniających sformułowane wnioski. Dlatego:
- (a) Jeżeli niezbędne jest zastosowanie zabezpieczeń w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu - zawodowy księgowy dokumentuje rodzaj danego zagrożenia oraz istniejące lub zastosowane zabezpieczenia mające na celu zredukowanie go do akceptowalnego poziomu oraz
 - (b) Jeżeli konieczne było przeprowadzenie dogłębnej analizy zagrożenia w celu ustalenia, czy wymagane było zastosowanie zabezpieczeń i zawodowy księgowy nie stwierdził takiej konieczności ze względu na możliwy do zaakceptowania poziom tego zagrożenia - dokumentuje on rodzaj zagrożenia oraz uzasadnienie sformułowanego wniosku.

Okres realizacji zlecenia

- 290.30 Niezależność od klienta badania jest wymagana zarówno w okresie realizacji zlecenia, jak i w okresie objętym sprawozdaniem finansowym. Okres realizacji zlecenia zaczyna się wraz z rozpoczęciem świadczenia usług badania przez zespół wykonujący badanie, upływa zaś z chwilą wydania sprawozdania z badania. Jeżeli zlecenie ma charakter powtarzalny, okres realizacji zlecenia kończy się wraz z powiadomieniem przez jedną ze stron o zakończeniu współpracy zawodowej lub wydaniem ostatecznego sprawozdania z badania – w zależności od tego, co ma miejsce później.
- 290.31 Jeżeli jednostka staje się klientem badania w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego sprawozdaniem finansowym, o którym podmiot wyda opinię z badania, podmiot ustala, czy jakiegokolwiek zagrożenia zostały wywołane przez:
- (a) Powiązania finansowe lub gospodarcze z klientem badania w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego sprawozdaniem finansowym, ale przed przyjęciem zlecenia badania sprawozdania finansowego lub
 - (b) Usługi wcześniej świadczone na rzecz klienta badania sprawozdania finansowego.
- 290.32 Jeżeli usługa nieatestacyjna była świadczona na rzecz klienta badania sprawozdania finansowego w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego sprawozdaniem finansowym, ale przed rozpoczęciem badania sprawozdania finansowego, a świadczenie tej usługi w trakcie okresu objętego zleceniem badania byłoby niedozwolone, podmiot ocenia wszelkie zagrożenia dla niezależności powstałe w związku z tą usługą. Jeżeli zagrożenie jest na nieakceptowalnym poziomie, zlecenie badania można przyjąć tylko pod warunkiem, że zastosowano zabezpieczenia służące wyeliminowaniu wszelkich zagrożeń lub zredukowaniu ich do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- Niewłączanie personelu, który wykonywał usługę nieatestacyjną do zespołu wykonującego badanie.
 - Tam, gdzie jest to konieczne zaangażowanie zawodowego księgowego, aby dokonał stosownego przeglądu prac wykonanych w związku z badaniem sprawozdania finansowego i usługą nieatestacyjną lub
 - Zaangażowanie innego podmiotu, do oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w wymiarze umożliwiającym mu przyjęcie odpowiedzialności za tę usługę.

Fuzje i przejęcia

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

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

- Rodzaju i znaczenia udziału lub powiązania.
- Rodzaju i znaczenia powiązań jednostki powiązanej (na przykład, czy jest jednostką zależną czy dominującą) oraz
- Terminu, w jakim może racjonalnie nastąpić zakończenie udziału lub powiązania.

Podmiot omawia z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką ocenę znaczenia zagrożenia oraz przyczyny, dla których powiązanie lub udział nie mogą zostać racjonalnie zakończone przed efektywną datą fuzji lub przejęcia.

290.35 Jeżeli osoby sprawujące nadzór nad jednostką zwracają się do podmiotu, aby kontynuował badanie, podmiot może to uczynić tylko wtedy, gdy:

- (a) Powiązanie lub udział zostaną zakończone w możliwie najwcześniejszym terminie, nie później jednak niż w ciągu sześciu miesięcy od efektywnej daty fuzji lub przejęcia.
- (b) Każda osoba posiadająca taki udział lub powiązanie, w tym udział lub powiązanie wynikające ze świadczenia usług nieatestacyjnych, których nie dopuszcza niniejszy rozdział, nie będzie członkiem zespołu wykonującego zlecenie badania ani nie będzie zaangażowana jako osoba odpowiedzialna za kontrolę jakości wykonania zlecenia oraz
- (c) Zastosuje odpowiednie rozwiązania przejściowe oraz w razie konieczności omówi je z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką. Przykłady rozwiązań przejściowych obejmują:
 - Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu prac wykonanych w związku z badaniem sprawozdania finansowego lub usługą nieatestacyjną.
 - Dokonanie przez zawodowego księgowego niebędącego członkiem podmiotu wydającego opinię o sprawozdaniu finansowym przeglądu równoważnego kontroli jakości wykonania zlecenia lub
 - Zaangażowanie innego podmiotu, aby dokonał oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub ponownie wykonał te usługę w wymiarze umożliwiającym mu przyjęcie odpowiedzialności za tę usługę.

290.36 Może zdarzyć się tak, że podmiot wykona znaczącą część prac związanych z badaniem przed efektywną datą fuzji lub przejęcia i jest w stanie w krótkim czasie zakończyć pozostałe procedury badania. Jeżeli w takich okolicznościach osoby sprawujące nadzór zwrócą się do podmiotu, aby doprowadził badanie do końca mimo posiadanego udziału lub powiązania omówionego w paragrafie 290.33, podmiot może to uczynić tylko wtedy, gdy:

- (a) Oceniał znaczenie zagrożenia wywołanego przez taki udział lub powiązanie oraz omówił swoją ocenę z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.
- (b) Spełnia wymogi określone w paragrafie 290.35 (b)–(c) oraz
- (c) Po dacie wydania sprawozdania z badania zaprzestaje świadczenia kolejnych usług badania..

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

290.38 Zawodowy księgowy dokumentuje wszystkie udziały lub powiązania, o których mowa w paragrafach 290.34 oraz 290.36, które nie zostały zakończone przed efektywną datą fuzji lub przejęcia, jak również powody, dla których nie nastąpiło ich zakończenie, a także zastosowane rozwiązania

przejściowe, wyniki rozmów z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką oraz uzasadnienie stwierdzenia, że poprzednie i obecne powiązania nie stwarzają znaczącego zagrożenia mogącego naruszyć obiektywizm podmiotu.

Inne uwagi

290.39 Może się zdarzyć, że zapisy niniejszego rozdziału zostaną nieświadomie naruszone. W takim przypadku przyjmuje się, że nie doszło do naruszenia niezależności pod warunkiem, że: podmiot posiada zapewniające zachowanie niezależności odpowiednie zasady i procedury kontroli jakości równoważne z wymaganymi przez Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (MSKJ), a wykryte nieświadome naruszenie zapisów niniejszego rozdziału jest niezwłocznie korygowane oraz podmiot stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu wyeliminowania wszelkich zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Podmiot podejmuje również decyzję, czy dana sprawa wymaga omówienia z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

W paragrafach od 290.40 do 290.99 celowo nie umieszczono treści.

Zastosowanie podejścia do niezależności zgodnego z założeniami koncepcyjnymi

- 290.100 Paragrafy 290.102–290.231 opisują szczególne okoliczności oraz powiązania stwarzające lub mogące stwarzać zagrożenia dla niezależności. Omówiono w nich potencjalne zagrożenia oraz rodzaje zabezpieczeń mogące służyć ich wyeliminowaniu lub zredukowaniu do akceptowalnego poziomu, jak również zidentyfikowano pewne sytuacje, w których żadne zabezpieczenia nie pozwolą skutecznie zredukować zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Paragrafy te nie opisują wszystkich okoliczności i powiązań stwarzających lub mogących stwarzać zagrożenia dla niezależności. Podmiot oraz członkowie zespołu wykonującego badanie oceniają wpływ podobnych, ale nie identycznych okoliczności i powiązań oraz decydują, czy zabezpieczenia, w tym opisane w paragrafach 200.12–200.15, mogą być w razie konieczności zastosowane w celu wyeliminowania zagrożeń dla niezależności lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.
- 290.101 Paragrafy 290.102–290.126 odnoszą się do istotności udziału finansowego, pożyczki lub poręczenia, a także do znaczenia powiązań gospodarczych. Aby stwierdzić, czy udział jest istotny dla danej osoby, można uwzględnić łączną wartość majątku netto należącego do takiej osoby i członków jej najbliższej rodziny.

Udziały finansowe

- 290.102 Posiadanie udziałów finansowych w jednostce będącej klientem badania może wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. O istnieniu oraz znaczeniu jakiegokolwiek zagrożenia decyduje:
- Rola osoby posiadającej udział finansowy.
 - Rodzaj udziału, tzn. czy jest on bezpośredni czy pośredni oraz
 - Istotność udziału finansowego.
- 290.103 Udziały finansowe można posiadać w sposób pośredni (na przykład poprzez zbiorowy instrument inwestycyjny, masę spadkową lub spółkę powierniczą). To, czy udziały finansowe mają charakter pośredni czy bezpośredni, zależy od tego, czy posiadacz czerpiący z nich korzyści sprawuje kontrolę nad instrumentem inwestycyjnym lub ma zdolność wpływania na decyzje inwestycyjne. Jeśli ma miejsce sprawowanie kontroli nad instrumentem inwestycyjnym lub istnieje możliwość wywierania wpływu na decyzje inwestycyjne, to taki udział w rozumieniu niniejszego Kodeksu uznaje się za bezpośredni udział finansowy. Natomiast, jeżeli posiadacz czerpiący korzyści z udziałów nie sprawuje kontroli nad instrumentem inwestycyjnym lub nie ma możliwości wywierania wpływu na decyzje inwestycyjne, to taki udział w rozumieniu niniejszego Kodeksu uznaje się za pośredni udział finansowy.
- 290.104 Jeżeli członek zespołu wykonującego badanie, członek jego najbliższej rodziny lub podmiot posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem badania, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego członek zespołu wykonującego badanie, członek jego najbliższej rodziny ani podmiot nie mogą posiadać bezpośrednich udziałów finansowych lub istotnych, pośrednich udziałów finansowych w jednostce będącej klientem badania.
- 290.105 Jeżeli członek zespołu wykonującego badanie wie, że członek jego bliskiej rodziny posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem badania, powstaje zagrożenie czerpania korzyści własnych. O znaczeniu zagrożenia decydują następujące czynniki:
- Rodzaj powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego badanie a członkiem jego bliskiej rodziny oraz
 - Istotność udziału finansowego dla członka bliskiej rodziny.
- W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje się odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- Zbycie przez członka bliskiej rodziny – w możliwie najwcześniejszym terminie – całości udziału finansowego lub zbycie takiej części pośredniego udziału finansowego, aby pozostały udział przestał być istotny.

- Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy wykonanej przez członka zespołu wykonującego badanie lub
 - Usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- 290.106 Jeżeli członek zespołu wykonującego badanie, członek jego najbliższej rodziny lub podmiot posiadają bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w spółce posiadającej kontrolny pakiet udziałów w jednostce będącej klientem badania, a klient badania jest istotny dla tej spółki, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego członek zespołu wykonującego zlecenie, członek jego najbliższej rodziny lub podmiot nie mogą posiadać takich udziałów finansowych..
- 290.107 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje, gdy przez program świadczeń emerytalnych podmiot posiada bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem badania. W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje się odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.
- 290.108 Jeżeli inni partnerzy zatrudnieni w biurze, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie przeprowadza badanie lub członkowie ich najbliższej rodziny posiadają bezpośredni udział finansowy lub istotny, pośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem badania, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego zarówno tacy partnerzy, jak i członkowie ich najbliższej rodziny nie mogą posiadać takich udziałów w tej jednostce będącej klientem badania.
- 290.109 Biuro, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie przeprowadza badanie nie zawsze jest biurem, do którego partner zawodowo przynależy. Dlatego jeżeli partner odpowiedzialny za zlecenie jest zatrudniony w innym biurze niż pozostali członkowie zespołu wykonującego badanie, kwestią zawodowego osądu pozostaje określenie, w którym biurze partner przeprowadza to badanie.
- 290.110 Jeżeli inni partnerzy i pracownicy na szczeblu kierowniczym świadczący na rzecz klienta badania usługi niebędące badaniem – za wyjątkiem osób zaangażowanych w minimalnym zakresie – lub członkowie ich najbliższej rodziny posiadają bezpośrednie lub istotne, pośrednie udziały finansowe w jednostce będącej klientem badania, to zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego ani taki personel ani członkowie jego najbliższej rodziny nie mogą posiadać żadnych tego rodzaju udziałów finansowych. .
- 290.111 Niezależnie od zapisów paragrafów 290.108 i 290.110, posiadanie udziałów w jednostce będącej klientem badania przez członków najbliższej rodziny:
- (a) Partnera zatrudnionego w biurze, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie przeprowadza badanie lub
 - (b) Partnera lub pracownika na szczeblu kierowniczym, którzy świadczą na rzecz klienta badania usługi niebędące badaniem
- nie narusza niezależności pod warunkiem, że udział finansowy został nabyty z tytułu praw pracowniczych członka najbliższej rodziny (na przykład poprzez plan emerytalny lub plan opcji na akcje) oraz, w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu wyeliminowania wszelkich zagrożeń oraz zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.
- Jeżeli jednak członek najbliższej rodziny posiada lub nabywa prawo zbycia udziału finansowego lub, w przypadku opcji na akcje, prawo wykonania opcji, to zbywa lub zrzeka się praw do udziału finansowego w możliwie najwcześniejszym terminie.
- 290.112 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać wówczas, gdy podmiot, członek zespołu wykonującego badanie lub członek jego najbliższej rodziny posiada udziały finansowe w tej samej jednostce co klient badania. Jednak naruszenie niezależności nie zachodzi, jeżeli te udziały finansowe są nieistotne i klient badania nie może wywierać znaczącego wpływu na tę jednostkę. Jeżeli taki udział jest istotny dla którejśkolwiek ze stron i klient badania może wywierać znaczący wpływ na tę jednostkę, żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować tego zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Dlatego podmiot nie może posiadać takiego udziału, zaś każda osoba posiadająca taki udział, przed dołączeniem do zespołu wykonującego badanie:
- (a) Zbywa udział lub

- (b) Zbývá taką odpowiednią część udziału, aby pozostały udział przestał być istotny.
- 290.113 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia może powstać wtedy, gdy członek zespołu wykonującego badanie, członek jego najbliższej rodziny lub podmiot posiada udział finansowy w jednostce, w której swoje udziały finansowe jednocześnie posiada członek zarządu, członek kierownictwa lub właściciel pakietu kontrolnego w jednostce będącej klientem badania. O istnieniu i znaczeniu jakiegokolwiek zagrożenia decydują następujące czynniki:
- Rola zawodowego księgowego w zespole przeprowadzającym badanie .
 - Czy struktura własności w tej jednostce jest zintegrowana czy rozproszona.
 - Czy posiadany pakiet udziałów daje inwestorowi możliwość kontrolowania lub wywierania znaczącego wpływu na jednostkę
 - Istotność udziału finansowego.
- W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i stosuje się odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- Usunięcie z zespołu wykonującego badanie członka posiadającego ten udział finansowy lub
 - Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy tego członka zespołu wykonującego badanie.
- 290.114 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje wówczas, gdy podmiot, członek zespołu wykonującego badanie lub członek jego najbliższej rodziny występuje w roli powiernika bezpośredniego udziału finansowego lub istotnego, pośredniego udziału finansowego w jednostce będącej klientem badania. Analogicznie, zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje, gdy:
- (a) Partner zatrudniony w biurze, w którym partner odpowiedzialny za zlecenie przeprowadza badanie,
 - (b) Inni partnerzy i pracownicy zatrudnieni na szczeblu kierowniczym świadczący usługi nieatestacyjne na rzecz klienta badania, za wyjątkiem tych, których zaangażowanie jest minimalne lub
 - (c) Członkowie ich najbliższej rodziny,
- występują w roli powiernika bezpośredniego udziału finansowego lub istotnego, pośredniego udziału finansowego w jednostce będącej klientem badania.
- Posiadanie takiego udziału jest dopuszczalne pod warunkiem, że:
- (a) Powiernik, członek jego najbliższej rodziny oraz podmiot nie są beneficjentami funduszu powierniczego.
 - (b) Udział funduszu powierniczego w jednostce będącej klientem badania nie jest istotny dla funduszu.
 - (c) Fundusz powierniczy nie może wywierać znaczącego wpływu na jednostkę będącą klientem badania oraz
 - (d) Powiernik, członek jego najbliższej rodziny lub podmiot nie mogą wywierać znaczącego wpływu na żadne decyzje inwestycyjne związane z udziałem finansowym w jednostce będącej klientem badania.
- 290.115 Członkowie zespołu wykonującego badanie ustalają, czy zagrożenie czerpania korzyści własnych jest wywołane jakimkolwiek znanym udziałem finansowym innych osób w jednostce będącej klientem badania, w tym:
- (a) Partnerów i pracowników merytorycznych zatrudnionych w podmiocie, innych niż osoby, o których mowa powyżej lub członków ich najbliższej rodziny oraz
 - (b) Osób, które posiadają bliskie osobiste powiązania z członkiem zespołu wykonującego badanie.
- O istnieniu zagrożenia czerpania korzyści własnych w związku z posiadaniem takich udziałów decydują następujące czynniki:
- Struktura organizacyjna, operacyjna i struktura sprawozdawczości podmiotu oraz

- Rodzaj powiązania pomiędzy daną osobą a członkiem zespołu wykonującego badanie.

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

- Usunięcie z zespołu wykonującego badanie członka posiadającego takie osobiste powiązania.
- Odsunięcie członka zespołu wykonującego badanie od podejmowania jakichkolwiek ważnych decyzji dotyczących zlecenia badania lub
- Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy takiego członka zespołu wykonującego badanie.

290.116 Jeżeli podmiot, partner, pracownik zatrudniony w podmiocie lub członek jego najbliższej rodziny na przykład dziedziczy, otrzymuje w formie prezentu lub w wyniku fuzji bezpośredni udział finansowy lub pośredni, istotny udział finansowy w jednostce będącej klientem badania, a jednocześnie niniejszy rozdział nie dopuszcza posiadania takiego udziału, wówczas:

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

290.117 W przypadku nieświadomego naruszenia zapisów niniejszego rozdziału dotyczących udziału finansowego w jednostce będącej klientem badania, naruszenie niezależności nie zachodzi, jeżeli:

- Podmiot ustanowił zasady i procedury, które nakładają obowiązek informowania podmiotu o wszelkich naruszeniach wynikających z zakupu, dziedziczenia lub innych form nabycia udziału finansowego w jednostce będącej klientem badania.
- Działania wymienione w paragrafie 290.116 (a)–(c) są podejmowane stosownie do zaistniałej sytuacji oraz
- W miarę potrzeby podmiot stosuje inne zabezpieczenia niezbędne do zredukowania pozostałych zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
 - Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy takiego członka zespołu wykonującego badanie lub
 - Odsunięcie takiego członka zespołu wykonującego badanie od podejmowania jakichkolwiek ważnych decyzji dotyczących zlecenia badania.

Podmiot podejmuje decyzję, czy w danej sprawie należy skonsultować się z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

Pożyczki i poręczenia

290.118 Zagrożenie dla niezależności może powstać w przypadku udzielenia członkowi zespołu wykonującego badanie, członkowi jego najbliższej rodziny lub podmiotowi pożyczki lub poręczenia pożyczki przez bank lub podobną instytucję będącą klientem badania. W przypadku, gdy udzielenie pożyczki lub poręczenia nie następuje w oparciu o zwykłe procedury, warunki i wymogi kredytowe, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest na tyle znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego członek zespołu wykonującego badanie, członek jego najbliższej rodziny ani podmiot nie mogą przyjąć takiej pożyczki lub poręczenia.

- 290.119 Jeżeli bank lub podobna instytucja będąca klientem badania udziela pożyczki podmiotowi w oparciu o zwykłe procedury, warunki i wymogi kredytowe i taka pożyczka jest istotna dla klienta badania lub podmiotu otrzymującego pożyczkę, zastosowanie zabezpieczeń może doprowadzić do zredukowania zagrożenia czerpania korzyści własnych do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia może być dokonanie przeglądu wykonanej pracy przez zawodowego księgowego z należącego do sieci podmiotu, niezwiązanego z badaniem i niebędącego beneficjentem pożyczki.
- 290.120 Zagrożenie dla niezależności nie powstaje wówczas, gdy bank lub podobna instytucja będąca klientem badania udziela członkowi zespołu wykonującego badanie lub członkowi jego najbliższej rodziny pożyczki albo poręczenia pożyczki w oparciu o zwykłe procedury, warunki i wymogi kredytowe. Przykładami tego rodzaju pożyczek są kredyty hipoteczne, linie kredytowe, kredyty w rachunku bieżącym, kredyty samochodowe oraz limity na kartach kredytowych.
- 290.121 Jeżeli podmiot, członek zespołu wykonującego badanie lub członek jego najbliższej rodziny otrzymuje pożyczkę lub poręczenie pożyczki od klienta badania niebędącego bankiem lub podobną instytucją, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu, chyba że pożyczka lub poręczenie są nieistotne dla (a) odpowiednio podmiotu lub członka zespołu wykonującego badanie i członka jego najbliższej rodziny oraz (b) klienta.
- 290.122 Analogicznie, jeżeli podmiot, członek zespołu wykonującego badanie lub członek jego najbliższej rodziny udziela pożyczki lub poręczenia klientowi badania, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu, chyba że pożyczka lub poręczenie są nieistotne dla (a) odpowiednio podmiotu lub członka zespołu wykonującego badanie i członka jego najbliższej rodziny oraz (b) klienta.
- 290.123 Jeżeli podmiot, członek zespołu wykonującego badanie lub członek jego najbliższej rodziny ma depozyt lub posiada konto maklerskie w banku, domu maklerskim lub w podobnej instytucji będącej klientem badania, zagrożenie dla niezależności nie powstaje pod warunkiem, że depozyt lub konto są utrzymywane na zwykłych, komercyjnych warunkach.

Powiązania gospodarcze

- 290.124 Bliskie powiązania gospodarcze pomiędzy podmiotem, członkiem zespołu wykonującego badanie lub członkiem jego najbliższej rodziny a klientem badania lub jego kierownictwem wynikające ze współpracy gospodarczej lub wspólnego udziału finansowego mogą wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Powiązania te mogą być następujące:
- Posiadanie istotnego udziału finansowego we wspólnym przedsięwzięciu z klientem badania, jego właścicielem posiadającym pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla lub inną osobą sprawującą wyższe funkcje kierownicze w jednostce będącej klientem badania.
 - Ustalenia dotyczące powiązań jednej lub kilku usług lub produktów podmiotu z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta badania, a następnie wprowadzenia takiego pakietu na rynek pod szyldem obydwu stron.
 - Ustalenia odnoszące się do prowadzenia przez podmiot dystrybucji lub marketingu produktów lub usług klienta badania lub prowadzenia przez klienta badania dystrybucji lub marketingu produktów lub usług podmiotu.

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

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

W przypadku, gdy między członkiem najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego badanie a klientem badania lub jego kierownictwem istnieje powiązanie gospodarcze, to ocenia się znaczenie

takiego zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

- 290.125 Jeżeli w ramach powiązania gospodarczego udział w jednostce o zintegrowanej strukturze własności należy zarówno do podmiotu, członka zespołu wykonującego badanie lub członka jego najbliższej rodziny, jak i do klienta badania, członków jego zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla lub do jakiegokolwiek grupy złożonej z tych osób, zagrożenie dla niezależności nie powstaje, gdy:
- Powiązanie gospodarcze jest nieznaczące dla podmiotu, członka zespołu wykonującego badanie, członka jego najbliższej rodziny oraz dla klienta.
 - Udział finansowy jest nieistotny dla inwestora lub grupy inwestorów oraz
 - Udział finansowy nie zapewnia inwestorowi lub grupie inwestorów możliwości sprawowania kontroli nad jednostką o zintegrowanej strukturze własności.
- 290.126 Zakup produktów lub usług od klienta badania przez podmiot, członka zespołu wykonującego badanie lub członka jego najbliższej rodziny nie wywołuje zasadniczo zagrożenia dla niezależności pod warunkiem, że transakcja jest dokonywana w toku zwykłej działalności gospodarczej oraz na rynkowych warunkach. Transakcje te mogą jednak mieć taki charakter oraz znaczenie, że wywołują zagrożenie czerpania korzyści własnych. W związku z powyższym ocenia się znaczenie zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- Wyeliminowanie lub zredukowanie znaczenia transakcji lub
 - Usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.

Powiązania rodzinne i osobiste

- 290.127 Rodzinne i osobiste powiązania między członkiem zespołu wykonującego badanie a członkiem zarządu, kierownictwa wyższego szczebla lub niektórymi pracownikami klienta badania (w zależności od pełnionej przez nich funkcji) mogą wywoływać zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia. O istnieniu i znaczeniu zagrożeń decyduje szereg czynników, w tym rola w ramach badania członka zespołu wykonującego badanie, członka jego rodziny lub innej osoby w jednostce będącej klientem badania oraz bliskość powiązań.
- 290.128 W przypadku, gdy członek najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego badanie jest:
- Członkiem zarządu, kierownictwa wyższego szczebla lub
 - Pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdań finansowych klienta badania, o których podmiot wyda opinię z badania
- lub zajmował takie stanowisko w okresie objętym zleceniem lub sprawozdaniem finansowym, zagrożenie dla niezależności może być zredukowane do akceptowalnego poziomu wyłącznie poprzez usunięcie takiej osoby z zespołu wykonującego badanie. Tego rodzaju powiązanie jest na tyle bliskie, że żadne inne zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu. W związku z tym, żadna osoba posiadająca takie powiązanie nie może być członkiem zespołu wykonującego badanie.
- 290.129 Zagrożenia dla niezależności powstają wówczas, gdy członek najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego badanie jest pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na sytuację finansową klienta, finansowe wyniki działalności lub przepływy pieniężne. Znaczenie takich zagrożeń zależy od następujących czynników:
- Stanowiska zajmowanego przez członka najbliższej rodziny oraz
 - Roli pełnionej przez członka zespołu wykonującego badanie. .
- W związku z powyższym ocenia się znaczenie zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- Usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie lub

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

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

- (a) Członkiem zarządu, kierownictwa wyższego szczebla w jednostce klienta badania lub
- (b) Pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdań finansowych klienta, na temat których podmiot wyda opinię z badania.

Znaczenie tych zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- Rodzaju powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego badanie a członkiem jego bliskiej rodziny
- Stanowiska zajmowanego przez członka bliskiej rodziny oraz
- Roli pełnionej przez członka zespołu wykonującego badanie .

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

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

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

- Rodzaju powiązania między taką osobą a członkiem zespołu wykonującego badanie.
- Stanowiska zajmowanego przez tę osobę u klienta badania oraz
- Roli pełnionej przez członka zespołu wykonującego badanie .

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

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

290.132 Zagrożenia czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogą być wywołane osobistymi lub rodzinnymi powiązaniem pomiędzy (a) partnerem lub pracownikiem podmiotu niebędącym członkiem zespołu wykonującego badanie a (b) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania lub pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdań finansowych klienta, o których podmiot wyda opinię z badania. Partnerzy i pracownicy podmiotu, którzy wiedzą o istnieniu takich powiązań przeprowadzają konsultacje zgodnie z zasadami i procedurami obowiązującymi w podmiocie. O istnieniu i znaczeniu zagrożeń decydują następujące czynniki:

- Rodzaj powiązania pomiędzy partnerem lub pracownikiem podmiotu a członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania.

- Wzajemne stosunki partnera lub pracownika podmiotu z zespołem wykonującym badanie.
- Stanowisko zajmowane w podmiocie przez partnera lub pracownika oraz
- Stanowisko zajmowane przez daną osobę u klienta badania.

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

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

290.133 Nieświadome niezastosowanie się do zapisów niniejszego rozdziału dotyczących powiązań rodzinnych lub osobistych nie skutkuje naruszeniem niezależności pod warunkiem, że:

- (a) W podmiocie obowiązują zasady i procedury, które wymagają niezwłocznego informowania podmiotu o wszelkich przypadkach naruszenia zasad (niniejszego rozdziału) będących skutkiem zmiany statusu zatrudnienia członków najbliższej lub bliskiej rodziny albo innych osobistych powiązań wywołujących zagrożenia dla niezależności
- (b) Nieświadome niezastosowanie się do zapisów dotyczy członka najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego badanie, który obejmuje stanowisko członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania lub zajmuje stanowisko umożliwiające wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdań finansowych klienta, o których podmiot wyda opinię z badania, zaś taki członek zostaje usunięty z zespołu wykonującego badanie oraz
- (c) Podmiot stosuje inne niezbędne zabezpieczenia w celu zredukowania pozostałych zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
 - (i) Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy członka zespołu wykonującego badanie lub
 - (ii) Odsunięcie zawodowego księgowego od podejmowania znaczących decyzji związanych ze zleceniem.

Podmiot podejmuje decyzję, czy daną sprawę należy przedyskutować z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

Zatrudnienie u klienta badania

290.134 Zagrożenia nadmiernej zażyłości lub zastraszenia mogą powstać, gdy członek zarządu, kierownictwa wyższego szczebla klienta badania lub pracownik zatrudniony na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub sporządzanie sprawozdań finansowych klienta, o których podmiot wyda opinię z badania, pełnił funkcję członka zespołu wykonującego badanie lub funkcję partnera podmiotu.

290.135 Jeżeli były członek zespołu wykonującego badanie lub partner podmiotu objął takie stanowisko u klienta badania, zaś pomiędzy podmiotem a daną osobą pozostają znaczące powiązania, wówczas zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego naruszenie niezależności zachodzi, gdy były członek zespołu wykonującego badanie lub partner zostaje zatrudniony u klienta badania jako członek zarządu, kierownictwa wyższego szczebla lub pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie zapisów księgowych lub sporządzanie sprawozdań finansowych klienta, o których podmiot wyda opinię z badania, chyba, że:

- (a) Danej osobie nie przysługują świadczenia lub płatności ze strony podmiotu, chyba że są one dokonywane według stałych ustalonych wcześniej warunków, a kwota należności na rzecz tej osoby nie jest istotna dla podmiotu oraz
- (b) Dana osoba nie uczestniczy ani też nie sprawia wrażenia uczestniczenia w działalności podmiotu lub jego czynnościach zawodowych.

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

- Stanowiska, jakie dana osoba objęła u klienta.
- Roli danej osoby w zespole wykonującym badanie.
- Okresu, jaki upłynął od czasu, gdy osoba ta przestała pełnić funkcję członka zespołu wykonującego badanie lub partnera podmiotu oraz
- Stanowiska, jakie dana osoba zajmowała uprzednio w zespole wykonującym badanie lub w podmiocie, na przykład czy dana osoba była odpowiedzialna za utrzymywanie stałych kontaktów z kierownictwem klienta lub osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

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

- Modyfikacja planu badania.
- Przydzielenie do zespołu wykonującego badanie osób mających doświadczenie porównywalne z doświadczeniem osoby zatrudnionej u klienta badania lub
- Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy wykonanej przez byłego członka zespołu wykonującego badanie.

290.137 W przypadku, gdy były partner podmiotu zajął takie stanowisko w jednostce, po czym ta jednostka stała się klientem badania tego podmiotu, dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia dla niezależności i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

290.138 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje w przypadku, gdy członek zespołu wykonującego badanie uczestniczy w realizacji zlecenia badania wiedząc, że w przyszłości zostanie lub może zostać zatrudniony u klienta badania. W takim przypadku zasady i procedury obowiązujące w podmiocie powinny nakładać na członka zespołu wykonującego badanie obowiązek informowania podmiotu o rozpoczęciu negocjacji z klientem w sprawie pracy. Po otrzymaniu takiej informacji ocenia się znaczenie zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

- Usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego badanie.
- Przegląd znaczących osądów dokonanych w ramach badania przez daną osobę.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.139 Zagrożenia nadmiernej zażyłości lub zastraszenia powstają wówczas, gdy kluczowy partner badania zostaje zatrudniony u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego jako:

- (a) Członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla tej jednostki lub
- (b) Pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie zapisów księgowych lub sporządzanie sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania.

Naruszenie niezależności nie zachodzi pod warunkiem, że po tym, gdy partner przestał być kluczowym partnerem badania, jednostka zainteresowania publicznego wydała zbadane sprawozdania finansowe sporządzone za okres nie krótszy niż 12 miesięcy, a partner nie był członkiem zespołu wykonującego badanie tych sprawozdań finansowych.

290.140 Zagrożenie zastraszenia powstaje wówczas, gdy osoba pełniąca uprzednio funkcję starszego lub zarządzającego partnera podmiotu (dyrektora generalnego lub równoważną funkcję) zostaje zatrudniona u klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego jako:

- (a) Pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie zapisów księgowych lub sporządzanie sprawozdań finansowych tej jednostki lub

- (b) Członek zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla tej jednostki. Naruszenie niezależności nie zachodzi, jeżeli od czasu, gdy osoba pełniła w podmiocie funkcję starszego lub zarządzającego partnera (dyrektora generalnego lub równoważną funkcję) upłynęło 12 miesięcy.
- 290.141 Naruszenie niezależności nie zachodzi, gdy w wyniku połączenia jednostek były kluczowy partner badania albo były starszy lub zarządzający partner podmiotu zajmuje stanowisko opisane w paragrafach 290.139 oraz 290.140, i dodatkowo są spełnione następujące warunki:
- (a) Objęcie stanowiska nie nastąpiło z myślą o połączeniu jednostek.
 - (b) Wszelkie świadczenia i płatności podmiotu na rzecz byłego partnera zostały w pełni rozliczone, o ile dokonano ich według stałych, wcześniej ustalonych warunków, a jakakolwiek kwota należności na rzecz partnera nie jest istotna dla podmiotu.
 - (c) Były partner nie uczestniczy ani też nie sprawia wrażenia uczestniczenia w działalności podmiotu lub jego czynnościach zawodowych oraz
 - (d) Stanowisko zajmowane przez byłego partnera u klienta badania zostało przedyskutowane z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

Tymczasowe oddelegowanie personelu

- 290.142 Oddelegowanie personelu do klienta badania przez podmiot może wywołać zagrożenie autokontroli. Pomoc tego rodzaju może zostać udzielona jedynie na krótki okres, zaś personel podmiotu nie bierze udziału w:
- (a) Świadczeniu usług nieatestacyjnych niedozwolonych w myśl zapisów niniejszego rozdziału lub
 - (b) Pełnieniu funkcji zarządczych.

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

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

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

Uprzednie zatrudnienie u klienta badania

- 290.143 Zagrożenia czerpania korzyści własnych, autokontroli i nadmiernej zażyłości mogą powstać wówczas, gdy członek zespołu wykonującego badanie pełnił uprzednio funkcję członka zarządu, kierownictwa wyższego szczebla lub był pracownikiem klienta badania. Dzieje się tak na przykład wtedy, gdy członek zespołu wykonującego badanie dokonuje oceny elementów sprawozdań finansowych, w odniesieniu do których tworzył dokumentację księgową w czasie, gdy był zatrudniony u klienta badania.
- 290.144 Jeżeli w okresie objętym sprawozdaniem z badania członek zespołu wykonującego badanie pełnił funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania lub był zatrudniony jako pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub przygotowanie sprawozdań finansowych klienta, o których podmiot wyda opinię z badania, powstałe wówczas zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego takich osób nie włącza się w skład zespołu wykonującego badanie.
- 290.145 Zagrożenia czerpania korzyści własnych, autokontroli i nadmiernej zażyłości mogą powstać wówczas, gdy przed okresem objętym sprawozdaniem z badania członek zespołu wykonującego

badanie pełnił funkcję członka zarządu, kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania lub był zatrudniony jako pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na tworzenie dokumentacji księgowej lub przygotowanie sprawozdań finansowych klienta, o których podmiot wyda opinię z badania. Takie zagrożenia powstają na przykład, jeżeli w okresie zatrudnienia u klienta badania dana osoba podjęła decyzję lub wykonała pracę, która będzie objęta oceną w bieżącym okresie w ramach bieżącego zlecenia badania. Istnienie i znaczenie zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- Stanowiska, które dana osoba zajmowała u klienta badania.
- Okresu, jaki upłynął od czasu, gdy osoba ta przestała pracować dla klienta badania.
- Roli pełnionej przez członka zespołu wykonującego badanie .

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

Pełnienie funkcji członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta badania

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

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

Zasady ogólne

- 290.150 Długotrwałe angażowanie tego samego personelu wyższego szczebla do przeprowadzania zlecenia badania wywołuje zagrożenia nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. Znaczenie tych zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:
- Długości okresu, w którym dana osoba była członkiem zespołu wykonującego badanie.
 - Roli pełnionej przez członka zespołu wykonującego badanie.
 - Struktury podmiotu.
 - Rodzaju zlecenia badania.
 - Czy nastąpiły zmiany kierownictwa klienta oraz

- Czy miały miejsce zmiany rodzaju lub złożoności księgowości i sprawozdawczości klienta badania.

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

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

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

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

290.152 Niezależnie od zapisów paragrafu 290.151, kluczowi partnerzy badania, w przypadku których zachowanie ciągłości wykonywania czynności jest szczególnie ważne z punktu widzenia jakości przeprowadzanego badania, w rzadkich sytuacjach wywołanych nieprzewidywanymi okolicznościami, na które podmiot nie ma wpływu, mogą otrzymać zgodę na pracę w zespole wykonującym badanie przez kolejny rok pod warunkiem, że zagrożenie dla niezależności może zostać wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń. Na przykład, kluczowy partner badania może kontynuować pracę w zespole wykonującym badanie najwyżej przez jeden kolejny rok w przypadku, gdy z powodu nieprzewidywanych zdarzeń nie było możliwe przeprowadzenie wymaganej rotacji ze względu na poważną chorobę kolejnego partnera badania.

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

- Okresu współpracy takiego partnera z klientem badania.
- Roli, jeśli była pełniona, danej osoby w zespole wykonującym badanie oraz
- Rodzaju, częstotliwości i zakresu interakcji danej osoby z kierownictwem klienta lub osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

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

- Wyłączenie w drodze rotacji partnera z zespołu wykonującego badanie lub zakończenie współpracy partnera z klientem badania w inny sposób lub
- Regularna wewnętrzna lub zewnętrzna niezależna kontrola jakości wykonania zlecenia.

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

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

Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klientów badania

290.156 Podmioty tradycyjnie świadczą na rzecz klientów badania szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie z posiadanymi umiejętnościami i wiedzą fachową. Świadczenie usług nieatestacyjnych może jednak wywoływać zagrożenia dla niezależności podmiotu lub członków zespołu wykonującego badanie. Najczęściej spotykane to zagrożenia autokontroli, czerpania korzyści własnych i promowania interesów klienta.

290.157 Nowe kierunki rozwoju w biznesie, rozwój rynków finansowych oraz szybkie zmiany w dziedzinie informatyki uniemożliwiają sporządzenie pełnego wykazu wszystkich usług nieatestacyjnych, jakie mogą być świadczone na rzecz klienta badania. W przypadku usług nieatestacyjnych, które nie zostały opisane w niniejszym rozdziale, przy ocenie konkretnych okoliczności mają zastosowanie założenia koncepcyjne.

290.158 Przed przyjęciem przez podmiot zlecenia świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania ustala się, czy świadczenie takich usług stwarza zagrożenie dla niezależności. Przy ocenie znaczenia zagrożenia powstałego w związku ze świadczeniem konkretnej usługi nieatestacyjnej należy rozważyć każde zagrożenie, co do którego zespół wykonujący badanie ma powody sądzić, że jest wywołane świadczeniem innych powiązanych usług nieatestacyjnych. Jeżeli powstałe zagrożenie nie może być zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń, usługa nieatestacyjna nie jest świadczona.

290.159 Świadczenie niektórych usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania może wywołać tak znaczące zagrożenie dla niezależności, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Niezależności nie narusza nieświadome uprzednie świadczenie usługi nieatestacyjnej na rzecz jednostki powiązanej lub oddziału albo obejmujące autonomiczną pozycję sprawozdania finansowego takiego klienta pod warunkiem, że wszystkie zagrożenia zostały zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zbadanie przez inny podmiot odpowiednio jednostki powiązanej, oddziału lub autonomicznej pozycji sprawozdania finansowego lub też wykonanie ponownie przez inny podmiot usługi nieatestacyjnej w zakresie koniecznym do przejęcia przez niego odpowiedzialności za tę usługę.

290.160 Podmiot może świadczyć usługi nieatestacyjne, które zgodnie z zapisami niniejszego rozdziału są w innych warunkach zabronione, jeżeli ograniczają się do poniższych jednostek powiązanych z klientem badania:

- (a) Jednostki niebędącej klientem badania i sprawującej pośrednią lub bezpośrednią kontrolę nad klientem badania
- (b) Jednostki niebędącej klientem badania i posiadającej bezpośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem badania, jeżeli jej wpływ na klienta badania jest znaczący a posiadany udział finansowy jest dla niej istotny lub
- (c) Jednostki niebędącej klientem badania, pozostającej pod wspólną kontrolą z klientem badania pod warunkiem, że istnieją racjonalne podstawy, by sądzić, że (a) usługi te nie wywołują zagrożenia autokontroli, ponieważ ich wyniki nie zostaną objęte procedurami badania oraz (b) wszystkie zagrożenia wynikające ze świadczenia takich usług zostaną wyeliminowane lub zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń.

290.161 W przypadku, gdy klient badania staje się jednostką zainteresowania publicznego, świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania nie narusza niezależności podmiotu pod warunkiem, że:

- (a) Uprzednio świadczone usługi nieatestacyjne pozostają w zgodzie z zapisami niniejszego rozdziału dotyczącymi klientów badania niebędących jednostkami zainteresowania publicznego.

- (b) Świadczenie usług, na które nie zezwala niniejszy rozdział w odniesieniu do klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, zostaje przerwane przed lub możliwie najwcześniej po tym, jak klient staje się jednostką zainteresowania publicznego oraz
- (c) W miarę konieczności podmiot stosuje zabezpieczenia w celu wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu zagrożeń wynikających ze świadczenia tych usług.

Obowiązki kierownictwa

- 290.162 Kierownictwo jednostki wykonuje szereg czynności z zakresu zarządzania podmiotem w najlepszym interesie interesariuszy tego podmiotu. Nie jest możliwe sprecyzowanie wszystkich czynności należących do obowiązków kierownictwa, jednak obowiązki te obejmują prowadzenie spraw oraz nadawanie kierunku działaniom jednostki, w tym podejmowanie znaczących decyzji dotyczących nabywania, wykorzystywania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, rzeczowych i niematerialnych.
- 290.163 Stwierdzenie, czy czynność wchodzi w zakres obowiązków zarządczych, zależy od okoliczności i wymaga dokonania stosownego osądu. Przykłady czynności zwykle uważanych za obowiązki zarządcze obejmują:
- Ustalanie zasad i wyznaczanie strategicznych kierunków działalności.
 - Kierowanie i przyjęcie odpowiedzialności za działania pracowników jednostki.
 - Autoryzację transakcji.
 - Decydowanie, które rekomendacje podmiotu lub innych osób trzecich mają zostać wdrożone.
 - Przyjęcie odpowiedzialności za sporządzenie i właściwą prezentację sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
 - Przyjęcie odpowiedzialności za opracowanie, wdrożenie i sprawowanie kontroli wewnętrznej.
- 290.164 Czynności rutynowych i administracyjnych lub czynności związanych z nieznaczącymi sprawami zwykle nie zalicza się do obowiązków zarządczych. Na przykład realizacja nieznaczącej transakcji autoryzowanej przez kierownictwo lub nadzorowanie terminowości składania wymaganych ustawowo dokumentów oraz związane z tym doradztwo na rzecz klienta badania nie wchodzi w zakres obowiązków zarządczych. Ponadto, udzielanie porad i rekomendacji służących jako wsparcie kierownictwa w pełnieniu przez nie obowiązków nie jest równoważne z przyjęciem obowiązków zarządczych.
- 290.165 Jeżeli podmiot miałby przyjąć obowiązki zarządcze u klienta badania, to powstałe zagrożenia byłyby tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogłyby zredukować ich do akceptowalnego poziomu. Na przykład zagrożenie autokontroli i zagrożenie czerpania korzyści własnych powstanie w przypadku podejmowania przez podmiot decyzji o tym, które rekomendacje podmiotu mają zostać wdrożone. Ponadto, przyjęcie obowiązków zarządczych wywołuje zagrożenie nadmiernej zażyłości, ponieważ podmiot staje się zbyt blisko związany z poglądami i interesami kierownictwa. Dlatego podmiot nie może przyjmować obowiązków zarządczych u klienta badania.
- 290.166 W celu uniknięcia ryzyka przyjęcia obowiązków zarządczych podczas świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania podmiot upewnia się, że członek kierownictwa jest odpowiedzialny za wydawanie znaczących osądów i podejmowanie decyzji należących do właściwych kompetencji kierownictwa, ocenę wyników świadczonych usług oraz działania podejmowane w oparciu o wyniki tych usług. Przez to zmniejsza się ryzyko nieumyślnego wydawania znaczących osądów lub podejmowania przez podmiot decyzji w imieniu kierownictwa. Do dalszego obniżenia ryzyka dochodzi wtedy, gdy podmiot umożliwia klientowi wydawanie osądów i podejmowanie decyzji w oparciu o obiektywną oraz przejrzystą analizę i prezentację konkretnych kwestii.

Sporządzanie dokumentacji księgowej i sprawozdań finansowych

Zasady ogólne

- 290.167 Kierownictwo jest odpowiedzialne za sporządzenie i rzetelną prezentację sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami sprawozdawczości finansowej. Obowiązki kierownictwa w tym zakresie obejmują:

- Tworzenie lub zmianę zapisów w księgach albo określenie klasyfikacji transakcji do odpowiednich kont oraz
 - Sporządzanie lub zmianę dokumentów źródłowych albo tworzenie danych – w formie elektronicznej lub innej – potwierdzających dokonanie transakcji (na przykład, zamówienia zakupu, ewidencja czasu pracy na potrzeby ustalenia wynagrodzeń, zamówienia od klientów).
- 290.168 Świadczenie na rzecz klienta badania usług księgowych lub prowadzenie ksiąg, na przykład dokonywanie zapisów księgowych lub sporządzanie sprawozdań finansowych wywołuje zagrożenie autokontroli, jeżeli podmiot przeprowadza następnie badanie tych sprawozdań finansowych.
- 290.169 Proces badania sprawozdań finansowych wymaga jednak dialogu pomiędzy podmiotem a kierownictwem jednostki będącej klientem badania, który może dotyczyć:
- Zastosowania standardów lub zasad rachunkowości oraz wymogów dotyczących ujawniania informacji w sprawozdaniu finansowym.
 - Prawidłowości kontroli finansowej i rachunkowej oraz stosowności metod przyjętych do ustalenia wartości aktywów i zobowiązań lub
 - Proponowania zapisów korygujących w księgach. Te czynności uważa się za zwykły element procesu badania sprawozdań finansowych i zazwyczaj nie stanowią one zagrożenia dla niezależności.
- 290.170 Analogicznie, klient może zwrócić się do podmiotu z prośbą o pomoc techniczną w takich kwestiach, jak rozwiązywanie problemów dotyczących uzgadniania kont lub analizowania i gromadzenia informacji na potrzeby sprawozdawczości ustawowej. Dodatkowo klient może poprosić o poradę techniczną z zakresu rachunkowości, dotyczącą przekształcenia sprawozdania finansowego z dotychczasowych założeń sprawozdawczości finansowej sprawozdań finansowych na inne założenia (na przykład po to, aby zachować zgodność z zasadami rachunkowości grupy kapitałowej lub przejść na inny system sprawozdawczości finansowej, taki jak Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej). Zazwyczaj takie usługi nie stanowią zagrożenia dla niezależności pod warunkiem, że podmiot nie przyjmuje obowiązków zarządczych jednostki będącej klientem badania.

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

- 290.171 Podmiot może świadczyć na rzecz klienta niebędącego jednostką zainteresowania publicznego usługi z zakresu sporządzania dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych, o ile te usługi mają charakter rutynowy lub mechaniczny, a wszelkie powstałe zagrożenia autokontroli są zredukowane do akceptowalnego poziomu. Usługi te mogą być następujące:
- Usługi płacowe w oparciu o dane przygotowane przez klienta.
 - Księgowanie transakcji, dla których klient badania ustalił lub zatwierdził odpowiednią klasyfikację kont.
 - Wprowadzanie do księgi głównej transakcji zadekretowanych przez klienta.
 - Wprowadzanie zatwierdzonych przez klienta zapisów do zestawienia obrotów i sald oraz
 - Sporządzanie sprawozdań finansowych w oparciu o informacje zawarte w zestawieniu obrotów i sald.

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

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

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

- 290.172 Wyłączając sytuacje wyjątkowe, podmiot nie może świadczyć na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego usług księgowych lub prowadzenia ksiąg, obejmujących usługi związane ze sporządzaniem list płac, i sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda

opinię ani też przygotowywać informacji finansowych stanowiących podstawę sprawozdań finansowych.

- 290.173 Niezależnie od zapisów paragrafu 290.172, podmiot może świadczyć usługi księgowe lub prowadzenia ksiąg o charakterze rutynowym i mechanicznym, obejmujące usługi związane ze sporządzaniem list płac i sprawozdań finansowych lub innych informacji finansowych na rzecz oddziałów bądź jednostek powiązanych z klientem badania będącym jednostką zainteresowania publicznego, pod warunkiem, że świadczący te usługi personel nie wchodzi w skład zespołu wykonującego badanie oraz:
- (a) Oddziały lub jednostki powiązane, na których rzecz świadczy się te usługi są łącznie nieistotne dla sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania lub
 - (b) Usługi dotyczą kwestii, które są łącznie nieistotne dla sprawozdań finansowych oddziału lub jednostki powiązanej.

Sytuacje wyjątkowe

- 290.174 Świadczenie usług księgowych lub prowadzenia ksiąg na rzecz klienta badania, na co w zwykłych okolicznościach nie zezwala niniejszy rozdział, może mieć miejsce w wyjątkowych lub innych nietypowych okolicznościach, gdy dla klienta badania nie jest praktyczne zastosowanie innych rozwiązań. Taka sytuacja może mieć miejsce, gdy (a) jedynie podmiot posiada zasoby i niezbędną wiedzę na temat systemów i procedur klienta umożliwiającą wspieranie klienta w terminowym prowadzeniu ksiąg i sporządzaniu sprawozdań finansowych oraz (b) ograniczenie zdolności podmiotu do świadczenia tych usług mogłoby przysporzyć klientowi znaczących trudności (na przykład wynikających z niemożności spełnienia wymogów sprawozdawczości ustawowej). W takich sytuacjach powinny zostać spełnione następujące warunki:
- (a) Osoby świadczące te usługi nie są członkami zespołu wykonującego badanie.
 - (b) Usługi te są świadczone jedynie przez krótki okres czasu i nie przewiduje się ich ponownego wykonania oraz
 - (c) Zaistniała sytuacja jest omówiona z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

Usługi związane z wyceną

Zasady ogólne

- 290.175 Wycena polega na przyjmowaniu pewnych założeń dotyczących przyszłych zdarzeń, zastosowaniu odpowiednich metod i technik oraz połączeniu obu czynności w celu obliczenia określonej wartości lub zakresu wartości dotyczących składnika aktywów, zobowiązań lub całej firmy.
- 290.176 Świadczenie usług związanych z wyceną klientowi badania może wywołać zagrożenie autokontroli. O istnieniu i znaczeniu zagrożenia będą decydować następujące czynniki:
- Czy wycena będzie miała istotny wpływ na sprawozdania finansowe.
 - Stopień zaangażowania klienta w ustalenie i zatwierdzenie metod wyceny oraz innych znaczących spraw związanych z osądem.
 - Dostępność ustalonych metod i zawodowych wytycznych.
 - Stopień subiektywizmu związany z przygotowaniem wyceny opartej o standardy lub uznane metody.
 - Wiarygodność i zakres wykorzystywanych danych.
 - Stopień, zależności od przyszłych zdarzeń tkwiący nieodłącznie w naturze wycenianych wartości, mogący powodować ich znaczną zmienność.
 - Zakres i przejrzystość informacji ujawnianych w sprawozdaniach finansowych.

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

- Dokonanie przez specjalistę, który nie uczestniczył w świadczeniu usług związanych z wyceną, przeglądu badania lub dokonanej wyceny lub

- Podjęcie kroków zapewniających, iż personel świadczący tego rodzaju usługi nie uczestniczy w realizacji zlecenia badania.

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

290.178 Jeżeli do podmiotu zwrócono się o przeprowadzenie wyceny na potrzeby sprawozdawczości podatkowej klienta lub planowania podatkowego, a wyniki takiej wyceny nie wpływają bezpośrednio na sprawozdania finansowe, zastosowanie mają zapisy paragrafu 290.191.

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

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

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.180 Podmiot nie może świadczyć na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego usług związanych z wyceną, jeżeli takie wyceny, pojedynczo lub łącznie, miałyby znaczący wpływ na sprawozdania finansowe, o których podmiot wyda opinię z badania.

Usługi podatkowe

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

- Sporządzanie zeznań podatkowych.
- Obliczanie stawek podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych.
- Planowanie podatkowe i inne usługi doradcze z zakresu podatków.
- Pomoc w rozstrzyganiu sporów podatkowych.

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

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

- System stosowany przez organy podatkowe do oceny i wymiaru podatku objętego usługą oraz rola podmiotu w tym procesie.
- Złożoność odnośnego systemu podatkowego oraz poziom osądu, jakiego wymaga zastosowanie tego systemu.
- Szczególne cechy danego zlecenia oraz
- Poziom znajomości zagadnień podatkowych pracowników klienta.

Sporządzanie zeznania podatkowego

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

świadczenie takich usług zwykle nie wywołuje zagrożenia dla niezależności, o ile kierownictwo przyjmuje odpowiedzialność za te zeznania, w tym za wszystkie znaczące osądy.

Obliczenie podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

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

- (a) Złożoności odnośnych przepisów prawa podatkowego i regulacji oraz stopnia osądu, jakiego wymaga ich zastosowanie,
- (b) Poziomu znajomości zagadnień podatkowych przez personel klienta oraz
- (c) Istotności kwot podatku dla sprawozdań finansowych.

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

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

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.185 Wyłączając sytuacje wyjątkowe, podmiot nie dokonuje dla klienta badania obliczeń zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego i odroczonego podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych istotnych dla sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania.

290.186 Dokonywanie dla klienta badania obliczeń zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego i odroczonego podatku na potrzeby sporządzenia zapisów księgowych, na co w zwykłych okolicznościach nie zezwala niniejszy rozdział, jest dopuszczalne w nagłych lub innych nietypowych okolicznościach, jeżeli dla klienta badania nie jest praktyczne zastosowanie innych rozwiązań. Może się tak dzieć wówczas, gdy (a) jedynie podmiot posiada zasoby i wiedzę na temat działalności klienta niezbędną do tego, aby udzielić mu wsparcia w terminowym obliczeniu zobowiązań (lub aktywów) z tytułu bieżącego i odroczonego podatku oraz (b) ograniczenie zdolności podmiotu do świadczenia tych usług mogłoby przysporzyć klientowi poważnych trudności (na przykład wynikających z niemożności spełnienia wymogów sprawozdawczości ustawowej). W takich przypadkach wymagane jest spełnienie następujących warunków:

- (a) Osoby świadczące te usługi nie są członkami zespołu wykonującego badanie.
- (b) Usługi te są świadczone przez jedynie krótki okres czasu i nie przewiduje się ich ponownego wykonania oraz
- (c) Sytuację omawia się z osobami sprawującymi nadzór.

Planowanie podatkowe i inne usługi w zakresie doradztwa podatkowego

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

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

- Stopnia subiektywizmu związanego z ustaleniem właściwego wykorzystania porady podatkowej w sprawozdaniach finansowych. .
- Zakresu, w jakim wynik porady podatkowej znacząco wpłynie na sprawozdania finansowe.

- Czy efektywność porady podatkowej zależy od podejścia księgowego lub sposobu prezentacji w sprawozdaniach finansowych, i czy nie budzi wątpliwości stosowność tego podejścia księgowego lub sposobu prezentacji w sprawozdaniach finansowych zgodnie z założeniami sprawozdawczości finansowej.
- Poziomu znajomości zagadnień podatkowych przez pracowników klienta.
- Stopnia, w jakim udzielona porada podatkowa znajduje uzasadnienie w prawie podatkowym lub regulacji, innym precedensie lub przyjętej praktyce oraz
- Czy sposób podejścia podatkowego wynika z własnych ustaleń lub czy został w inny sposób usankcjonowany przez organ podatkowy przed sporządzeniem sprawozdań finansowych.

Na przykład, ogólnie zagrożenie dla niezależności nie powstaje w przypadku usług z zakresu planowania podatkowego i innych usług doradztwa podatkowego, o ile udzielona porada jest wyraźnie usankcjonowana przez organ podatkowy lub inny precedens, przyjętą praktykę lub oparta jest na mającym nadrzędne znaczenie prawie podatkowym.

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

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

290.190 Jeżeli efektywność porady podatkowej zależy od konkretnego podejścia księgowego lub sposobu prezentacji w sprawozdaniach finansowych oraz:

- (a) Zespół wykonujący badanie ma uzasadnione wątpliwości co do zgodności odnośnego podejścia księgowego lub prezentacji w sprawozdaniach finansowych z odpowiednimi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
- (b) Wyniki lub konsekwencje udzielonej porady podatkowej będą miały istotny wpływ na sprawozdania finansowe, o których podmiot wyda opinię z badania,

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

290.191 Podmiot świadczący usługi podatkowe na rzecz klienta badania może zostać poproszony o dokonanie wyceny na potrzeby sprawozdawczości podatkowej klienta lub planowania podatkowego. Jeżeli wynik wyceny wpływa bezpośrednio na sprawozdania finansowe, to mają zastosowanie paragrafy 290.175-290.180 dotyczące usług wyceny. Jeżeli wyceny dokonuje się wyłącznie na potrzeby związane z podatkami, zaś jej wynik nie wpływa bezpośrednio na sprawozdania finansowe (tj. na sprawozdania finansowe mają wpływ wyłącznie zapisy księgowe dotyczące podatków), zwykle nie powstają zagrożenia dla niezależności, o ile wpływ na sprawozdania finansowe jest nieistotny lub wycena podlega zewnętrznej weryfikacji przez organ podatkowy albo podobny organ regulujący. W przypadku, gdy wycena nie podlega takiej zewnętrznej kontroli i ma istotny wpływ na sprawozdania finansowe, istnienie i znaczenie zagrożeń będzie zależeć od następujących czynników:

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

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

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

Pomoc w rozstrzyganiu sporów podatkowych

290.192 Zagrożenie autokontroli lub promowania interesów klienta może powstać wówczas, gdy podmiot reprezentuje klienta w rozstrzyganiu sporu podatkowego po tym, jak organ podatkowy poinformował klienta o odrzuceniu jego argumentacji w konkretnej sprawie, a jednocześnie organ podatkowy lub klient kieruje tę sprawę do rozstrzygnięcia na drodze formalnego postępowania sądowego, na przykład przed trybunałem lub sądem. Istnienie i znaczenie zagrożenia będzie zależęć od następujących czynników:

- Czy podmiot udzielił porady będącej przedmiotem sporu.
- Stopnia, w jakim wynik sporu będzie miał istotny wpływ na sprawozdania finansowe, o których podmiot wyda opinię z badania.
- Zakresu, w jakim dana kwestia znajduje uzasadnienie w prawie podatkowym, regulacji, innym precedensie lub przyjętej praktyce.
- Czy postępowanie ma charakter jawny oraz
- Roli kierownictwa w rozwiązywaniu sporu.

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

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

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

290.194 Podmiotowi wolno tym niemniej pełnić na rzecz klienta badania funkcje doradcze w związku z daną sprawą toczącą się przed sądem (na przykład udzielać odpowiedzi na ściśle określone prośby o informację, przedstawiać faktyczną dokumentację lub złożyć zeznania odnośnie wykonanej pracy lub udzielać klientowi wsparcia w przeprowadzeniu analizy podatkowej).

Usługi audytu wewnętrznego

Zasady ogólne

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

- Monitorowanie kontroli wewnętrznej – przegląd kontroli, nadzorowanie ich przeprowadzenia oraz zalecanie ulepszeń.
- Sprawdzenie informacji finansowych i operacyjnych – przegląd narzędzi służących do identyfikacji, pomiaru, klasyfikacji oraz przedstawiania informacji finansowych

i operacyjnych, a także specjalne badanie konkretnych pozycji, w tym szczegółowe testowanie transakcji, sald i procedur.

- Kontrolę gospodarności, wydajności i efektywności działalności operacyjnej, w tym czynności niezwiązanych z finansami jednostki oraz
 - Kontrolę zgodności z prawem, regulacjami i innymi wymogami zewnętrznymi, a także z polityką i zarządzeniami kierownictwa oraz innymi wymogami wewnętrznymi.
- 290.196 Usługi audytu wewnętrznego obejmują wspieranie klienta badania w wykonaniu jego własnych czynności audytu wewnętrznego. Świadczenie usług audytu wewnętrznego na rzecz klienta badania wywołuje zagrożenie autokontroli, jeżeli podmiot wykorzystuje pracę audytu wewnętrznego w trakcie przeprowadzanego później badania zewnętrznego. Wykonywanie znaczącej części czynności związanych z audytem wewnętrznym klienta zwiększa prawdopodobieństwo, że przeprowadzający audyt wewnętrzny personel podmiotu przyjmie obowiązki zarządcze. Jeżeli podczas wykonywania usług audytu wewnętrznego na rzecz klienta badania personel podmiotu przyjmuje obowiązki zarządcze, to powstałe wówczas zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego personel podmiotu nie może przyjmować obowiązków zarządczych podczas świadczenia na rzecz klienta badania usług audytu wewnętrznego.
- 290.197 Usługi z zakresu audytu wewnętrznego, których świadczenie pociąga za sobą przyjęcie obowiązków zarządczych obejmują:
- Ustalanie zasad audytu wewnętrznego lub wskazywanie strategicznych kierunków czynności audytu wewnętrznego.
 - Kierowanie i przyjmowanie odpowiedzialności za czynności wykonywane przez personel jednostki przeprowadzający audyt wewnętrzny.
 - Decydowanie, które zalecenia wynikające z przeprowadzonego audytu wewnętrznego powinny zostać wdrożone.
 - Przedstawienie w imieniu kierownictwa wyników audytu wewnętrznego osobom sprawującym nadzór.
 - Przeprowadzenie procedur będących składowymi kontroli wewnętrznej, takich jak przegląd i zatwierdzanie zmian w zakresie poziomu dostępu pracowników do danych.
 - Przejęcie odpowiedzialności za opracowanie, wdrożenie i stosowanie kontroli wewnętrznej oraz
 - Świadczenie zleczanych na zewnątrz przez klienta usług z zakresu audytu wewnętrznego, które obejmują wszystkie lub znaczącą część funkcji audytu wewnętrznego, w ramach których podmiot określa zakres audytu wewnętrznego i może być odpowiedzialny za jedną lub wszystkie kwestie wymienione w punktach (a)-(f).
- 290.198 Aby uniknąć przyjęcia obowiązków zarządczych, podmiot może świadczyć na rzecz klienta badania usługi z zakresu audytu wewnętrznego, jeżeli są spełnione następujące warunki:
- (a) Klient desygnuje odpowiedni i kompetentny personel, najlepiej z grona kierownictwa wyższego szczebla, który będzie w każdym przypadku odpowiadał za czynności wykonywane w ramach audytu wewnętrznego, a także potwierdza swoją odpowiedzialność za opracowanie, wdrożenie i stosowanie kontroli wewnętrznej.
 - (b) Kierownictwo klienta lub osoby sprawujące nadzór weryfikują, oceniają i zatwierdzają zakres, dopuszczalny poziom ryzyka i częstotliwość usług audytu wewnętrznego.
 - (c) Kierownictwo klienta ocenia odpowiedniość usług z zakresu audytu wewnętrznego oraz ustalenia wynikające z ich wykonania.
 - (d) Kierownictwo klienta ocenia i ustala, które zalecenia wynikające z wykonania usług z zakresu audytu wewnętrznego należy wdrożyć, a także kieruje procesem ich wdrożenia oraz
 - (e) Kierownictwo klienta przedstawia osobom sprawującym nadzór znaczące ustalenia oraz zalecenia wynikające z wykonania usług z zakresu audytu wewnętrznego.

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

- Istotności odpowiednich kwot zawartych w sprawozdaniu finansowym.
- Ryzyka nieprawidłowych stwierdzeń dotyczących tych kwot w sprawozdaniu finansowym
- Stopnia w jakim zespół wykonujący zlecenie badania będzie polegał na wynikach usługi audytu wewnętrznego.

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

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.200 Jeżeli klientem badania jest jednostka zainteresowania publicznego, podmiot nie może świadczyć usług z zakresu audytu wewnętrznego, jeżeli usługi te dotyczą:

- (a) Znaczącej części kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową.
- (b) Systemów rachunkowości finansowej służących sporządzaniu informacji, które pojedynczo lub łącznie są znaczące dla dokumentacji księgowej klienta lub sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania lub
- (c) Kwot lub informacji, które pojedynczo lub łącznie są istotne dla sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania.

Usługi informatyczne

Zasady ogólne

290.201 Usługi z zakresu systemów technologii informacyjnej obejmują projektowanie lub wdrażanie oprogramowania oraz projektowanie lub instalowanie sprzętu komputerowego które mogą być wykorzystywane do gromadzenia i przetwarzania danych źródłowych, stanowić element kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową lub generować informacje wpływające na dokumentację księgową lub sprawozdania finansowe. Systemy te mogą również nie mieć związku z dokumentacją księgową klienta badania, wewnętrzną kontrolą nad sprawozdawczością finansową lub sprawozdaniami finansowymi. Świadczenie usług z zakresu systemów informatycznych może wywołać zagrożenie autokontroli w zależności od charakteru usług i systemów informatycznych.

290.202 O ile personel podmiotu nie przyjmuje obowiązków zarządczych, następujące usługi informatyczne nie wywołują zagrożenia dla niezależności:

- (a) Projektowanie lub wdrażanie systemów informatycznych, które nie mają związku z wewnętrzną kontrolą nad sprawozdawczością finansową.
- (b) Projektowanie lub wdrażanie systemów informatycznych, które nie służą do generowania informacji stanowiących znaczący element dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych.
- (c) Wdrożenie dostępnego na rynku, a niewytworzonego przez podmiot oprogramowania dla księgowości lub sprawozdawczości finansowej, jeżeli ingerencja w dostosowanie oprogramowania do potrzeb klienta nie była znacząca oraz
- (d) Przeprowadzanie oceny i wydawanie rekomendacji dotyczących systemów, które zostały zaprojektowane, wdrożone lub są obsługiwane przez innego dostawcę lub klienta.

Klienci badania niebędący jednostkami zainteresowania publicznego

- 290.203 Zagrożenie autokontroli powstaje w przypadku świadczenia na rzecz klienta niebędącego jednostką zainteresowania publicznego usług obejmujących projektowanie lub wdrażanie systemów informatycznych, które (a) stanowią znaczący element kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową lub (b) służą generowaniu informacji znaczących dla dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania.
- 290.204 Zagrożenie autokontroli jest wówczas zbyt znaczące, aby możliwe było świadczenie takich usług, chyba że zostaną zastosowane odpowiednie zabezpieczenia zapewniające, że:
- (a) Klient potwierdza swoją odpowiedzialność za stworzenie oraz nadzorowanie systemu kontroli wewnętrznej.
 - (b) Klient powierza kompetentnemu pracownikowi, najlepiej spośród kierownictwa wyższego szczebla, podejmowanie decyzji kierowniczych z zakresu projektowania i wdrażania sprzętu komputerowego lub oprogramowania.
 - (c) Klient podejmuje wszystkie decyzje zarządcze dotyczące procesu projektowania i wdrażania.
 - (d) Klient ocenia odpowiedniość i wyniki czynności związanych z projektowaniem i wdrożeniem systemu oraz
 - (e) Klient ponosi odpowiedzialność za obsługę systemu (sprzętu i oprogramowania) oraz wykorzystywane lub generowane przez ten system dane.
- 290.205 W zależności od stopnia polegania w trakcie badania na konkretnym systemie informatycznym ustala się, czy świadczenie takich usług nieatestacyjnych należy powierzyć wyłącznie personelowi niewchodzącemu w skład zespołu wykonującego badanie i odpowiadającemu przed innymi osobami w obrębie podmiotu. W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje się odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia jest dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu badania lub usługi nieatestacyjnej.

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

- 290.206 Jeżeli klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, podmiot nie może świadczyć na rzecz takiego klienta usług obejmujących projektowanie lub wdrażanie systemów informatycznych, które (a) stanowią znaczący element wewnętrznej kontroli nad sprawozdawczością finansową lub (b) służą generowaniu informacji mających istotne znaczenie dla dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania.

Ekspertyzy, opinie i inne usługi świadczone na potrzeby i w związku z postępowaniem sądowym (usługi pomocnicze w sprawach sądowych)

- 290.207 Usługi pomocnicze w sprawach sądowych mogą obejmować takie czynności, jak występowanie w charakterze biegłego sądowego, wyliczanie szacunkowych kwot szkód lub odszkodowań lub innych kwot, które w wyniku sprawy sądowej lub innego sporu prawnego mogą stać się należnościami lub zobowiązaniami, a także pomoc przy zarządzaniu dokumentami oraz ich wyszukiwaniu. Świadczenie tych usług może wywołać zagrożenie autokontroli lub zagrożenie promowania interesów klienta.
- 290.208 Jeżeli podmiot świadczy na rzecz klienta badania usługi pomocnicze w sprawach sądowych, które to usługi obejmują wyliczanie szacunkowych kwot szkód lub odszkodowań lub innych kwot mających wpływ na sprawozdania finansowe, o których podmiot wyda opinię z badania, to stosuje się zapisy paragrafów 290.175-290.180 dotyczące usług wyceny. W przypadku innych usług pomocniczych w sprawach sądowych dokonuje się oceny powstałych zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje się odpowiednie zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

Usługi prawne

- 290.209 Na potrzeby niniejszego rozdziału, pod pojęciem usług prawnych rozumie się wszelkie usługi, w przypadku których osoba świadcząca te usługi musi posiadać uprawnienia do występowania przed sądami w systemie prawnym, w którym usługi te mają być świadczone lub też uzyskała wymagane przygotowanie uprawniające do wykonywania zawodu prawnika. W zależności od systemu prawnego usługi prawne mogą obejmować szeroki i zróżnicowany zakres dziedzin, w tym usługi dotyczące działalności korporacyjnej i handlowej jednostki, takie jak pomoc przy zawieraniu umów,

prowadzenie spraw sądowych, doradztwo prawne i wsparcie w sprawie połączeń i przejęć, a także pomoc dla wewnętrznych działów prawnych klientów. Świadczenie usług prawnych na rzecz jednostki będącej klientem badania może wywołać zagrożenie autokontroli i promowania interesów klienta.

290.210 Usługi prawne służące wspieraniu klienta w przeprowadzeniu transakcji (na przykład pomoc przy zawieraniu umów, doradztwo prawne, analizy prawne o charakterze „due diligence” i pomoc przy restrukturyzacji) mogą wywołać zagrożenie autokontroli. Istnienie i znaczenie zagrożenia będzie zależęć od następujących czynników:

- Rodzaju usługi.
- Czy usługa jest świadczona przez członka zespołu wykonującego badanie oraz
- Istotności jakiegokolwiek sprawy dla sprawozdań finansowych klienta.

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

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

290.211 Reprezentowanie interesów klienta badania w sporze lub sprawie sądowej, w przypadku których odnośne kwoty są istotne dla sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania wywołuje tak znaczące zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta, że żadne zabezpieczenia nie mogą ich zredukować do akceptowalnego poziomu. Dlatego podmiot nie może świadczyć tego typu usług na rzecz klienta badania.

290.212 Jeżeli do podmiotu zwrócono się z prośbą o reprezentowanie klienta w sporze lub sprawie sądowej, w przypadku których odnośne kwoty nie są istotne dla sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania, to podmiot ocenia, jak znaczące są powstałe zagrożenia autokontroli i promowania interesów klienta oraz w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:

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

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

Usługi rekrutacyjne

Zasady ogólne

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

- Rodzaju pomocy, o jaką podmiot jest proszony oraz
- Roli osoby, która ma zostać zatrudniona.

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

poziomu. W żadnym przypadku podmiot nie może przyjąć obowiązków zarządczych, w tym reprezentować klienta w charakterze negocjatora oraz podejmować w imieniu klienta decyzji o zatrudnieniu.

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

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

290.215 W przypadku rekrutacji na stanowisko członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla umożliwiające wywieranie znaczącego wpływu na sposób sporządzania dokumentacji księgowej lub sprawozdań finansowych klienta, o których podmiot wyda opinię, podmiot nie może świadczyć na rzecz klienta badania następujących usług rekrutacyjnych:

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

Usługi z zakresu finansów korporacyjnych

290.216 Świadczenie usług z zakresu finansów korporacyjnych takich, jak:

- Pomoc klientowi badania w projektowaniu strategii przedsiębiorstwa,
- Identyfikacja celów nabycia przez klienta badania,
- Doradztwo z zakresu transakcji sprzedaży,
- Wsparcie w przeprowadzeniu transakcji mających na celu uzyskanie finansowania oraz
- Doradztwo z zakresu strukturyzacji działalności

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

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

290.217 Zagrożenie autokontroli może powstać w związku ze świadczeniem usług z zakresu finansów korporacyjnych, przykładowo doradztwem w sprawie strukturyzacji transakcji finansowych lub opcji finansowania, które bezpośrednio wpłyną na kwoty wykazywane w sprawozdaniach finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania. Istnienie i znaczenie powstałych zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- Stopnia subiektywizmu związanego z określeniem właściwego wykorzystania w sprawozdaniach finansowych wyników lub konsekwencji udzielonej porady z zakresu finansów korporacyjnych.
- Stopnia, w jakim wynik udzielonej porady z zakresu finansów korporacyjnych bezpośrednio wpłynie na kwoty wykazywane w sprawozdaniach finansowych oraz poziomu istotności tych kwot dla sprawozdań finansowych oraz
- Czy skuteczność porady z zakresu finansów korporacyjnych jest uzależniona od konkretnego podejścia księgowego lub sposobu prezentacji w sprawozdaniach finansowych oraz czy istnieje wątpliwość co do zgodności odnośnego podejścia lub sposobu prezentacji z założeniami sprawozdawczości finansowej.

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

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

290.218 Jeżeli skuteczność porady z zakresu finansów korporacyjnych jest uzależniona od konkretnego podejścia księgowego lub od prezentacji w sprawozdaniach finansowych oraz

- (a) Zespół wykonujący badanie ma uzasadnione wątpliwości co do zgodności odnośnego podejścia księgowego lub prezentacji z odpowiednimi założeniami sprawozdawczości finansowej i
- (b) Wyniki lub konsekwencje udzielonej porady z zakresu finansów korporacyjnych będą miały istotny wpływ na sprawozdania finansowe, o których podmiot wyda opinię z badania,

to zagrożenie autokontroli jest wówczas tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu, wobec czego porady z zakresu finansów korporacyjnych nie mogą być udzielane.

290.219 W przypadku świadczenia usług z zakresu finansów korporacyjnych, które obejmują promocję, obrót lub występowanie w charakterze gwaranta emisji papierów wartościowych, zagrożenie autokontroli lub promowania interesów klienta jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego podmiot nie może świadczyć takich usług na rzecz klienta badania.

Wynagrodzenia

Wynagrodzenia – relatywna wysokość

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

- Struktury operacyjnej podmiotu.
- Czy podmiot posiada ugruntowaną pozycję, czy też jest podmiotem nowopowstałym oraz
- Jakościowego i/lub ilościowego znaczenia klienta dla podmiotu.

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

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

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

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

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

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

Klienci badania będący jednostkami zainteresowania publicznego

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

- Przed wydaniem opinii z badania sprawozdań finansowych za drugi rok, zawodowy księgowy niebędący członkiem podmiotu wydającego opinię o sprawozdaniach finansowych przeprowadza kontrolę jakości wykonania tego zlecenia lub organ regulujący przeprowadza kontrolę tego zlecenia, która jest równoważna kontroli jakości wykonania zlecenia („kontrola przed wydaniem opinii”) lub
- Po wydaniu opinii z badania sprawozdań finansowych za drugi rok i przed wydaniem opinii z badania sprawozdań finansowych za trzeci rok, zawodowy księgowy niebędący członkiem podmiotu wydającego opinię o sprawozdaniach finansowych lub organ regulujący przeprowadza kontrolę badania sprawozdań finansowych za drugi rok, która jest równoważna kontroli jakości wykonania zlecenia („kontrola po wydaniu opinii”).

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

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

Zaległe wynagrodzenia

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

Wynagrodzenia warunkowe

290.224 Wynagrodzenia warunkowe są wynagrodzeniami kalkulowanymi w oparciu o z góry ustalone zasady związane z rezultatem transakcji lub wynikiem usług świadczonych przez podmiot. Na potrzeby niniejszego rozdziału wynagrodzeń nie uznaje się za warunkowe, jeżeli ustalił je sąd lub inny organ publiczny.

- 290.225 Wynagrodzenie warunkowe z tytułu zlecenia badania, naliczane bezpośrednio przez podmiot lub pośrednio, na przykład przez pośrednika podmiotu stwarza zagrożenie czerpania korzyści własnych tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego podmiot nie akceptuje takiego rodzaju wynagrodzenia, .
- 290.226 Wynagrodzenie warunkowe naliczane bezpośrednio przez podmiot lub pośrednio, na przykład przez pośrednika podmiotu z tytułu usług nieatestacyjnych świadczonych na rzecz klienta badania może również wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. W następujących sytuacjach wywołane zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu:
- Wynagrodzenie jest naliczane przez podmiot wydający opinię o sprawozdaniach finansowych i jest lub można oczekiwać, że będzie istotne dla podmiotu.
 - Wynagrodzenie jest naliczane przez podmiot należący do sieci, który uczestniczy w przeprowadzeniu znaczącej części badania, zaś wynagrodzenie jest lub można oczekiwać, że będzie istotne dla tego podmiotu lub
 - Wynik usługi nieatestacyjnej, a tym samym wysokość wynagrodzenia jest uzależniona od obecnych lub przyszłych osądów dotyczących badania istotnej kwoty sprawozdań finansowych.

Dlatego tego rodzaju wynagrodzenia nie mogą być akceptowane.

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

- Zakresu możliwych kwot wynagrodzeń,
- Czy odpowiedni organ określa wynik rozpatrywanej sprawy, na podstawie którego zostanie ustalona wysokość wynagrodzenia warunkowego.
- Rodzaju usługi oraz
- Wpływu zdarzenia lub transakcji na sprawozdania finansowe.

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

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

Zasady wynagradzania i oceny

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

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

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

- Usunięcie takich członków z zespołu wykonującego badanie lub

- Dokonanie przez zawodowego księgowego, weryfikacji prac wykonanych przez członka zespołu wykonującego badanie.
- 290.229 Oceny wyników pracy lub wynagradzania kluczowego partnera badania nie przeprowadza się na podstawie jego skuteczności przy sprzedaży usług nieatestacyjnych klientowi, u którego przeprowadza badanie. Niniejsze zapisy nie zakazują normalnych uzgodnień dotyczących podziału zysków pomiędzy partnerów podmiotu.

Prezenty i gościnność

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

Tocząca się lub potencjalna sprawa sądowa

- 290.231 Jeżeli między podmiotem lub członkiem zespołu wykonującego badanie a klientem badania toczy się lub istnieje prawdopodobieństwo wszczęcia sprawy sądowej, to powstają zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Kontakty kierownictwa klienta i członków zespołu wykonującego badanie musi charakteryzować pełna szczerłość i całkowita jawność w odniesieniu do wszystkich aspektów działalności gospodarczej klienta. Jeżeli podmiot i kierownictwo klienta zajmują wrogie stanowiska w wyniku toczącej się lub przewidywanej sprawy sądowej, co wpływa na gotowość kierownictwa do pełnego ujawniania informacji, wówczas powstają zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Znaczenie powstałych zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- Istotności przedmiotu sprawy sądowej oraz
- Ewentualnego związku sprawy sądowej z wcześniejszym zleceniem badania.

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

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

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

W paragrafach 290.232-290.499 celowo nie umieszczono treści.

Sprawozdania zawierające ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania

Wstęp

- 290.500 Wymogi niezależności zawarte w rozdziale 290 mają zastosowanie do wszystkich zleceń badania sprawozdań finansowych. Jednakże, w pewnych okolicznościach dotyczących zlecenia badania, kiedy sprawozdanie zawiera ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania oraz pod warunkiem przestrzegania zapisów paragrafów 290.501-290.502, zawarte w niniejszym paragrafie wymogi niezależności mogą zostać zmodyfikowane zgodnie z paragrafami 290.505-290.514. Paragrafy te mają zastosowanie wyłącznie do zleceń badania sprawozdań finansowych specjalnego przeznaczenia, (a) które mają na celu stwierdzenie (w formie twierdzącej lub przeczącej), że sprawozdania finansowe zostały we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym – w przypadku założeń dotyczących rzetelnej prezentacji – że sprawozdania finansowe przekazują rzetelny i jasny obraz lub są prezentowane rzetelnie we wszystkich istotnych aspektach zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami sprawozdawczości finansowej oraz (b) czy sprawozdanie z badania zawiera ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania. Modyfikacji nie dopuszcza się w przypadku badania sprawozdań finansowych wymaganego przez prawo lub regulacje.
- 290.501 Modyfikacje wymogów zawartych w rozdziale 290 są dopuszczalne pod warunkiem, że zamierzeni użytkownicy sprawozdania (a) są zaznajomieni z celem i ograniczeniami sprawozdania oraz (b) wyraźnie zgadzają się na zastosowanie zmodyfikowanych wymogów niezależności. Zamierzeni użytkownicy mogą zapoznać się z celem i ograniczeniami sprawozdania uczestnicząc w ustalaniu rodzaju i zakresu zlecenia osobiście lub za pośrednictwem przedstawiciela upoważnionego do działania w ich imieniu. Dzięki temu podmiot ma większe możliwości kontaktowania się z zamierzonymi użytkownikami w sprawie niezależności, w tym w sprawie okoliczności związanych z oceną zagrożeń dla niezależności oraz możliwych do zastosowania zabezpieczeń niezbędnych do wyeliminowania ich lub zredukowania do akceptowalnego poziomu, a ponadto podmiot może uzyskać zgodę zamierzonych użytkowników na zastosowanie zmodyfikowanych wymogów niezależności.
- 290.502 Podmiot komunikuje się z zamierzonymi użytkownikami (na przykład w umowie badania) w sprawie wymogów niezależności, które mają być zastosowane do badania sprawozdań finansowych. Jeżeli zamierzeni użytkownicy stanowią pewną grupę użytkowników (na przykład są wierzycielami kredytu konsorcjalnego), których nie można wskazać imiennie w chwili ustalania warunków zlecenia, to takich użytkowników informuje się o przyjętych przez przedstawiciela w warunkach niezależności (może to być na przykład poprzez udostępnienie przez przedstawiciela wszystkim użytkownikom umowy badania podpisanej przez podmiot).
- 290.503 Jeżeli podmiot wydaje temu samemu klientowi również sprawozdanie z badania nie zawierające ograniczenia dotyczącego jego wykorzystania i rozpowszechniania, to zapisy paragrafów 290.500-290.514 nie zwalniają z obowiązku zastosowania w odniesieniu do tego zlecenia badania wymogów zawartych w paragrafach 290.1-290.32.
- 290.504 Modyfikacje wymogów rozdziału 290, które są dopuszczalne w powyższych okolicznościach, omówiono w paragrafach 290.505-290.514. We wszystkich innych przypadkach wymagane jest spełnienie wymogów rozdziału 290.

Jednostki zainteresowania publicznego

- 290.505 W przypadku spełnienia warunków określonych w paragrafach 290.500-290.502, nie zachodzi potrzeba zastosowania się do dodatkowych wymogów dotyczących zleceń badania jednostek zainteresowania publicznego zawartych w paragrafach 290.100-290.232. .

Jednostki powiązane

- 290.506 W przypadku spełnienia warunków określonych w paragrafach 290.500-290.502, odniesienia do klienta badania nie obejmują jednostek powiązanych z klientem. Jeżeli jednak zespół wykonujący badanie wie lub ma powody sądzić, że powiązania lub okoliczności mające związek z jednostką powiązaną z klientem badania mają wpływ na ocenę niezależności podmiotu, to przy rozpoznaniu i ocenie zagrożeń dla niezależności oraz wyborze stosownych zabezpieczeń zespół wykonujący badanie uwzględni taką jednostkę powiązaną.

Sieci i podmioty należące do sieci

290.507 W przypadku spełnienia warunków określonych w paragrafach 290.500-290.502, odniesienia do podmiotu nie obejmują podmiotów należących do sieci. Jeżeli jednak podmiot wie lub ma powody sądzić, że zagrożenia zostały wywołane przez udziały lub powiązania podmiotu należącego do sieci, wówczas zagrożenia te uwzględnia się podczas oceny zagrożeń dla niezależności.

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

290.508 W przypadku spełnienia warunków określonych w paragrafach 290.500-290.502, odnośne zapisy paragrafów 290.102-290.145 mają zastosowanie wyłącznie do członków zespołu wykonującego zlecenie oraz członków ich najbliższej i bliskiej rodziny.

290.509 Ponadto ustala się, czy zagrożenia dla niezależności zostały wywołane przez opisane w paragrafach 290.102-290.145 udziały i powiązania pomiędzy klientem badania a następującymi członkami zespołu wykonującego badanie:

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

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

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

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

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

Zatrudnienie u klienta badania

290.513 Ocenie podlega znaczenie wszelkich zagrożeń wynikających z zatrudnienia omówionych w paragrafach 290.134-290.138. Jeżeli istniejące zagrożenie nie jest na akceptowalnym poziomie, stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykłady zabezpieczeń, które mogą okazać się odpowiednie, omówiono w paragrafie 290.136.

Świadczenie usług nieatestacyjnych

290.514 Jeżeli podmiot wykonuje zlecenie, w ramach którego klientowi badania wyda sprawozdanie zawierające ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania, a także świadczy na rzecz klienta badania usługę nieatestacyjną, wówczas wymagane jest spełnienie wymogów paragrafów 290.156-290.232, z uwzględnieniem paragrafów 290.504-290.507.

ROZDZIAŁ 291
NIEZALEŻNOŚĆ – INNE ZLECENIA ATESTACYJNE
SPIS TREŚCI

Struktura rozdziału.....	291.1
Podejście do niezależności zgodne z założeniami koncepcyjnymi.....	291.4
Zlecenia atestacyjne.....	291.12
Zlecenia atestacyjne oparte na stwierdzeniach.....	291.17
Zlecenia atestacyjne oparte na sprawozdawczości bezpośredniej.....	291.20
Sprawozdania zawierające ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania.....	291.21
Wiele stron odpowiedzialnych.....	291.28
Dokumentacja.....	291.29
Okres realizacji zlecenia.....	291.30
Inne uwagi.....	291.33
Zastosowanie podejścia do niezależności zgodnego z założeniami koncepcyjnymi.....	291.100
Udziały finansowe.....	291.104
Pożyczki i poręczenia.....	291.113
Powiązania gospodarcze.....	291.119
Powiązania rodzinne i osobiste.....	291.121
Zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego.....	291.128
Uprzednie zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego.....	291.132
Pełnienie roli członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego.....	291.135
Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem zlecenia atestacyjnego.....	291.139
Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klientów zleceń atestacyjnych	291.140
Obowiązki kierownictwa.....	291.143
Inne uwagi.....	291.148
Wynagrodzenia.....	291.151
Wynagrodzenia – relatywna wysokość.....	291.151
Zaległe wynagrodzenia.....	291.153
Wynagrodzenia warunkowe.....	291.154
Prezenty i gościnność.....	291.158
Tocząca się lub potencjalna sprawa sądowa.....	291.159

Struktura rozdziału

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

Podejście do niezależności zgodne z założeniami koncepcyjnymi

- 291.4 Celem niniejszego rozdziału jest pomóc podmiotom i członkom zespołów wykonujących zlecenia atestacyjne w zastosowaniu opisanego poniżej podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi zmierzającego do uzyskania i zachowania niezależności:
- 291.5 Niezależność obejmuje:
- (a) *Niezależność umysłu*

Stan umysłu zezwalający na wyrażenie opinii wolnej od jakichkolwiek wpływów uniemożliwiających zawodowy osąd i tym samym pozwalający danej osobie na działanie w sposób uczciwy, obiektywny i nacechowany zawodowym sceptycyzmem.
 - (b) *Niezależność wizerunku*

Unikanie faktów i okoliczności na tyle znaczących, że przeciętna i dobrze poinformowana strona trzecia - zaznajomiona ze wszystkimi istotnymi informacjami - mogłaby zasadnie twierdzić, że doszło do naruszenia uczciwości, obiektywizmu lub zawodowego sceptycyzmu podmiotu lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 291.6 Zawodowi księgowi stosują podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi w celu:
- (a) Rozpoznania zagrożeń dla niezależności.
 - (b) Oceny znaczenia rozpoznanych zagrożeń oraz
 - (c) Zastosowania stosownych zabezpieczeń w celu wyeliminowania zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.

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

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

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

Zlecenia atestacyjne

- 291.12 Jak wyjaśniają dalej Założenia Koncepcyjne Zleceń Atestacyjnych, w trakcie usługi atestacyjnej zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód formułuje wniosek mający zwiększyć zaufanie zamierzonych użytkowników (innych niż strona odpowiedzialna) do wyniku oceny lub pomiaru przedmiotu zlecenia przeprowadzonych w oparciu o określone kryteria.
- 291.13 Wynikiem oceny lub pomiaru przedmiotu zlecenia jest informacja będąca rezultatem zastosowania kryteriów do danego przedmiotu zlecenia. Termin „informacja o przedmiocie zlecenia” oznacza wynik oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia. Założenia koncepcyjne określają na przykład, że stwierdzenie dotyczące skuteczności kontroli wewnętrznej (informacja o przedmiocie zlecenia) opiera się na zastosowaniu do oceny skuteczności procesu kontroli wewnętrznej (przedmiot zlecenia) założeń koncepcyjnych, takich jak COSO⁵ lub CoCo⁶ (kryteria).
- 291.14 Zlecenia atestacyjne mogą być oparte na stwierdzeniach lub przybrać formę sprawozdawczości bezpośredniej. W obydwu przypadkach uczestniczą trzy strony: zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód, strona odpowiedzialna i zamierzony użytkownicy.
- 291.15 W przypadku zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach, oceny lub pomiaru przedmiotu zlecenia dokonuje strona odpowiedzialna i taka informacja o przedmiocie zlecenia przyjmuje formę udostępnionego zamierzonym użytkownikom stwierdzenia strony odpowiedzialnej.

⁵ „Kontrola wewnętrzna – zintegrowane założenia koncepcyjne”. Komitet Organizacji Sponsorujących Komisję Treadway’a.

⁶ „Wytyczne do opiniowania kontroli – zasady CoCo”, Kryteria Rady ds. Kontroli, Kanadyjski Instytut Biegłych Księgowych.

291.16 W przypadku zlecenia atestacyjnego opartego na bezpośredniej sprawozdawczości zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód bezpośrednio dokonuje oceny lub pomiaru przedmiotu zlecenia bądź też uzyskuje od strony odpowiedzialnej, która dokonała oceny lub pomiaru, stosowne oświadczenie, które nie jest udostępniane zamierzonym użytkownikom. Informacje o przedmiocie zlecenia są przedstawiane zamierzonym użytkownikom w sprawozdaniu atestacyjnym.

Zlecenia atestacyjne oparte na stwierdzeniach

291.17 W przypadku zlecenia atestacyjnego opartego na stwierdzeniu, członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne oraz podmiot zachowują niezależność od klienta zlecenia atestacyjnego (strony odpowiedzialnej za informacje o przedmiocie zlecenia, która może odpowiadać również za przedmiot zlecenia). Takie wymogi niezależności zakazują określonych powiązań pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a (a) członkami zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla i (b) osobami zatrudnionymi u klienta mogącymi wywierać znaczący wpływ na informacje o przedmiocie zlecenia. Ponadto ustala się, czy zagrożenia dla niezależności powstają na skutek powiązań z osobami zatrudnionymi u klienta i mogącymi wywierać znaczący wpływ na przedmiot zlecenia. Ocenie podlega również znaczenie zagrożeń, co do których podmiot ma powody sądzić, że wywołały je udziały i powiązania podmiotu należącego do sieci⁷.

291.18 W większości zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach strona odpowiedzialna odpowiada zarówno za informacje o przedmiocie zlecenia, jak i za sam przedmiot zlecenia. Jednakże w przypadku niektórych zleceń strona odpowiedzialna może nie odpowiadać za przedmiot zlecenia. Na przykład, gdy zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód został zatrudniony do wykonania zlecenia atestacyjnego w związku ze sporządzonym przez konsultanta ds. środowiska naturalnego sprawozdaniem na temat praktyk firmy w zakresie zrównoważonego rozwoju gospodarczego – które ma zostać przedłożone zamierzonym użytkownikom – konsultant ds. środowiska jest stroną odpowiedzialną za informacje o przedmiocie zlecenia, ale firma odpowiada za przedmiot zlecenia (praktyki zrównoważonego rozwoju).

291.19 W przypadku zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach, w których strona odpowiedzialna odpowiada za informacje o przedmiocie zlecenia, ale nie za sam przedmiot zlecenia, członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne oraz podmiot zachowują niezależność od strony odpowiadającej za informacje o przedmiocie zlecenia (klienta zlecenia atestacyjnego). Dodatkowo dokonuje się oceny wszelkich zagrożeń, co do których podmiot ma powody sądzić, że wywołały je udziały i powiązania między członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, podmiotem, podmiotem należącym do sieci a stroną odpowiedzialną za przedmiot zlecenia.

Zlecenia atestacyjne oparte na sprawozdawczości bezpośredniej

291.20 W przypadku zleceń atestacyjnych opartych na sprawozdawczości bezpośredniej członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne oraz podmiot zachowują niezależność od klienta zlecenia atestacyjnego (strony odpowiedzialnej za przedmiot zlecenia). Dokonuje się również oceny wszelkich zagrożeń, co do których podmiot ma powody sądzić, że wywołały je udziały lub powiązania podmiotu należącego do sieci.

Sprawozdania zawierające ograniczenie dotyczące wykorzystania i rozpowszechniania

291.21 W pewnych okolicznościach, gdy sprawozdanie atestacyjne zawiera ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania oraz przy spełnieniu zapisów niniejszego paragrafu i paragrafu 291.22, wymogi niezależności omówione w niniejszym paragrafie mogą zostać zmodyfikowane. Modyfikacje wymogów zawartych w rozdziale 291 są dozwolone, jeżeli zamierzeni użytkownicy sprawozdania (a) są zaznajomieni z celem, informacjami o przedmiocie zlecenia i ograniczeniach tego sprawozdania oraz (b) wyraźnie zgadzają się na zastosowanie zmodyfikowanych wymogów dotyczących niezależności. Zamierzeni użytkownicy mogą zapoznać się z celem, informacjami o przedmiocie zlecenia oraz ograniczeniami sprawozdania uczestnicząc w ustalaniu rodzaju i zakresu zlecenia osobiście lub za pośrednictwem przedstawiciela upoważnionego do działania w ich imieniu. Dzięki temu podmiot ma większe możliwości kontaktowania się z zamierzonymi użytkownikami w sprawie niezależności, w tym w sprawie okoliczności mających istotny wpływ na ocenę zagrożeń dla

⁷ Paragrafy 290.13 – 290.24 definiują pojęcie podmiotu należącego do sieci.

niezależności oraz możliwych do zastosowania zabezpieczeń niezbędnych do ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu, jak również po to, aby uzyskać ich zgodę na wdrożenie zmodyfikowanych wymogów niezależności.

- 291.22 Podmiot komunikuje zamierzonym użytkownikom (na przykład w umowie zlecenia atestacyjnego) wymogi niezależności, które mają być zastosowane w związku ze świadczeniem zleceń atestacyjnych. Jeżeli zamierzeni użytkownicy stanowią pewną grupę użytkowników (na przykład są wierzycielami kredytu konsorcjalnego), których nie można wskazać imiennie w chwili ustalania warunków zlecenia, użytkowników takich informuje się o uzgodnionych przez ich przedstawiciela wymogach niezależności (może to być na przykład poprzez udostępnienie przez przedstawiciela wszystkim użytkownikom umowy podpisanej przez podmiot).
- 291.23 Jeżeli podmiot wydaje temu samemu klientowi również sprawozdanie atestacyjne nie zawierające ograniczenia dotyczącego jego wykorzystania i rozpowszechniania, to zapisy paragrafów 291.25-291.27 nie zwalniają z obowiązku zastosowania w odniesieniu do tego zlecenia atestacyjnego wymogów paragrafów 290.1-290.159. Jeżeli podmiot wydaje temu samemu klientowi również sprawozdanie z badania, niezależnie od tego czy zawiera ono ograniczenie dotyczące jego wykorzystania i rozpowszechniania czy też nie, to w odniesieniu do tego zlecenia badania zastosowanie mają zapisy rozdziału 290.
- 291.24 Modyfikacje wymogów zawartych w rozdziale 291, które są dopuszczalne w powyższych okolicznościach, zostały opisane w paragrafach 291.25-291.27. We wszystkich innych przypadkach wymagane jest spełnienie zapisów rozdziału 291.
- 291.25 W przypadku spełnienia warunków określonych w paragrafach 291.21 i 291.22, odnośne zapisy paragrafów 291.104-291.134 mają zastosowanie do wszystkich członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne oraz członków ich najbliższej i bliskiej rodziny. Ponadto, należy ustalić, czy zagrożenia dla niezależności zostały wywołane przez udziały i powiązania pomiędzy klientem zlecenia atestacyjnego a innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, którymi są:
- (a) Osoby udzielające konsultacji w sprawie określonych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń oraz
 - (b) Osoby przeprowadzające kontrolę jakości, w tym kontrolę jakości wykonania zlecenia.
- Dokonuje się również oceny wszelkich zagrożeń w świetle paragrafów 291.104-291.134, co do których zespół wykonujący zlecenie ma powody sądzić, że wywołały je udziały lub powiązania istniejące pomiędzy klientem zlecenia atestacyjnego a innymi członkami podmiotu mogącymi wywierać bezpośredni wpływ na wynik zlecenia atestacyjnego, w tym osobami mającymi bezpośredni wpływ na wysokość wynagrodzenia lub bezpośrednio odpowiedzialnymi za nadzór, kierowanie lub innego rodzaju kontrolę nad partnerem odpowiedzialnym za realizację zlecenia atestacyjnego.
- 291.26 Pomimo spełnienia warunków określonych w paragrafach 291.21 i 291.22, jeżeli podmiot miałby w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego istotne udziały finansowe o charakterze bezpośrednim lub pośrednim, to powstałe zagrożenie czerpania korzyści własnych byłoby tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogłyby go zredukować do akceptowalnego poziomu. Wobec tego podmiot nie może być w posiadaniu takiego udziału finansowego. Dodatkowo, podmiot ma obowiązek spełnić inne stosowne zapisy zawarte w paragrafach 291.113-291.159.
- 291.27 Ocenie podlegają również wszelkie zagrożenia, co do których podmiot ma powody sądzić, że zostały wywołane przez udziały i powiązania podmiotu należącego do sieci.

Wiele stron odpowiedzialnych

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

- Istotność informacji o przedmiocie zlecenia (lub samego przedmiotu zlecenia), za które odpowiada dana strona odpowiedzialna oraz
- Stopień zainteresowania publicznego związanego ze zleceniem.

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

Dokumentacja

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

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

Okres realizacji zlecenia

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

291.31 W przypadku, gdy jednostka staje się klientem zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego informacją o przedmiocie zlecenia, na temat którego podmiot formułuje wniosek, wówczas podmiot ustala, czy jakiegokolwiek zagrożenia zostały wywołane przez:

- Powiązania finansowe lub gospodarcze z klientem zlecenia atestacyjnego w trakcie lub po zakończeniu okresu objętego informacją o przedmiocie zlecenia, ale przed przyjęciem zlecenia atestacyjnego lub
- Usługi wcześniej świadczone na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego.

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

- Wyłączenie z zespołu, który wykonującego zlecenie atestacyjne personelu, który wykonywał usługę nieatestacyjną .
- Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu właściwych prac wykonanych odpowiednio w związku ze zleceniem atestacyjnym i nieatestacyjnym lub
- Zaangażowanie innego podmiotu, aby dokonał oceny wyników usługi nieatestacyjnej lub zaangażowanie innego podmiotu do ponownego wykonania usługi nieatestacyjnej w wymiarze umożliwiającym mu przyjęcie odpowiedzialności za tę usługę.

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

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

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

Inne uwagi

291.33 Może się zdarzyć, że zapisy niniejszego rozdziału zostaną nieświadomie naruszone. W takim przypadku przyjmuje się, że nie nastąpiło naruszenie niezależności pod warunkiem, że podmiot posiada zapewniające zachowanie niezależności odpowiednie zasady i procedury kontroli jakości równoważne z wymaganymi przez Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości (MSKJ), zaś wykryte naruszenia zapisów rozdziału są niezwłocznie korygowane oraz podmiot stosuje odpowiednie zabezpieczenia w celu wyeliminowania wszelkich zagrożeń lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu. Podmiot podejmuje również decyzję, czy dana sprawa wymaga omówienia z osobami sprawującymi nadzór.

W paragrafach 291.34-291.99 celowo nie umieszczono treści.

Zastosowanie podejścia do niezależności zgodnego z założeniami koncepcyjnymi

- 291.100 Paragrafy 291.104-291.159 stanowią opis konkretnych okoliczności i powiązań wywołujących lub mogących wywoływać zagrożenia dla niezależności. W paragrafach tych opisano potencjalne zagrożenia oraz rodzaje zabezpieczeń, które mogą być odpowiednie do ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu, a także przytoczono przykłady pewnych sytuacji, w których żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Paragrafy te nie opisują jednak wszystkich okoliczności i powiązań, które wywołują lub mogą wywoływać zagrożenie dla niezależności. Podmiot i członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne dokonują oceny implikacji podobnych, lecz różniących się od siebie, okoliczności i powiązań oraz określają, czy zabezpieczenia, w tym zabezpieczenia opisane w paragrafach 200.11-200.14, mogą być w miarę potrzeby zastosowane celem wyeliminowania zagrożeń dla niezależności lub zredukowania ich do akceptowalnego poziomu.
- 291.101 Niniejsze paragrafy pokazują zastosowanie podejścia zgodnego z założeniami koncepcyjnymi w odniesieniu do zleceń atestacyjnych i należy je odczytywać w powiązaniu z paragrafem 291.28, zgodnie z którym w większości zleceń atestacyjnych jest jedna odpowiedzialna strona i ta odpowiedzialna strona jest klientem zlecenia atestacyjnego. Niemniej w niektórych zleceniach atestacyjnych są dwie lub więcej stron odpowiedzialnych. W takich okolicznościach ocenia się wszelkie zagrożenia, które zdaniem podmiotu powstały na skutek udziałów i powiązań pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, podmiotem, podmiotem należącym do sieci a stroną odpowiedzialną za przedmiot zlecenia. W przypadku sprawozdań atestacyjnych zawierających ograniczenie dotyczące ich wykorzystania i rozpowszechniania, niniejsze paragrafy odczytuje się w kontekście paragrafów 291.21-291.27.
- 291.102 Interpretacja 2005–01 dostarcza dalszych wytycznych dotyczących zastosowania wymogów niezależności zawartych w niniejszym rozdziale do zleceń atestacyjnych.
- 291.103 Paragrafy 291.104-291.120 odnoszą się do istotności udziałów finansowych, pożyczki, poręczenia lub do znaczenia powiązania gospodarczego. Aby stwierdzić, czy udział jest istotny dla danej osoby, można uwzględnić łączną wartość netto majątku należącego do takiej osoby i członków jej najbliższej rodziny.

Udziały finansowe

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- (a) Partnerów i specjalistów zatrudnionych w podmiocie, innych niż osoby, o których mowa powyżej lub członków ich najbliższej rodziny oraz
- (b) Osób, które posiadają bliskie osobiste powiązania z członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

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

- Struktura organizacyjna, operacyjna i struktura sprawozdawczości podmiotu oraz
- Rodzaj powiązania pomiędzy daną osobą a członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

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

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

291.111 Jeżeli podmiot, pracownik zatrudniony w podmiocie lub członek jego najbliższej rodziny dziedziczy, otrzymuje w formie prezentu lub w wyniku fuzji bezpośredni udział finansowy lub pośredni, istotny udział finansowy w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego, a jednocześnie niniejszy rozdział nie dopuszcza posiadania takiego udziału, wówczas:

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

291.112 W przypadku nieświadomego złamania przepisów niniejszego rozdziału dotyczących udziału finansowego w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego, naruszenie niezależności nie zachodzi, jeżeli:

- (a) Podmiot ustanowił zasady i procedury, które nakładają obowiązek informowania podmiotu o wszelkich naruszeniach wynikających z zakupu, dziedziczenia lub innych form nabycia udziału finansowego w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego.
- (b) Działania wymienione w paragrafie 291.111 (a)–(b) są podejmowane stosownie do zaistniałej sytuacji oraz
- (c) W miarę potrzeby podmiot stosuje inne zabezpieczenia niezbędne do zredukowania pozostałych zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
 - Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub
 - Odsunięcie członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne od podejmowania jakichkolwiek istotnych dla zlecenia atestacyjnego decyzji.

Podmiot podejmuje decyzję, czy w danej sprawie należy skonsultować się z osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

Pożyczki i poręczenia

291.113 Zagrożenie dla niezależności może powstać w przypadku udzielenia członkowi zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, członkowi jego najbliższej rodziny lub podmiotowi pożyczki lub poręczenia pożyczki przez bank lub podobną instytucję będącą klientem zlecenia atestacyjnego. W przypadku, gdy udzielenie pożyczki lub poręczenia nie następuje w oparciu o zwykłe procedury, warunki i wymogi kredytowe, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest na tyle znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Wobec tego członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, członek jego najbliższej rodziny ani podmiot nie mogą przyjąć takiej pożyczki lub poręczenia.

291.114 Jeżeli bank lub podobna instytucja będąca klientem zlecenia atestacyjnego udziela pożyczki podmiotowi w oparciu o zwykłe procedury, warunki i wymogi kredytowe i taka pożyczka jest istotna dla klienta zlecenia atestacyjnego lub podmiotu otrzymującego pożyczkę, zastosowanie zabezpieczeń może doprowadzić do zredukowania zagrożenia czerpania korzyści własnych do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia może być dokonanie przeglądu pracy przez

zawodowego księgowego z należącego do sieci podmiotu niezwiązanego ze zleceniem atestacyjnym i niebędącego beneficjentem pożyczki.

- 291.115 Zagrożenie dla niezależności nie powstaje wówczas, gdy bank lub podobna instytucja będąca klientem zlecenia atestacyjnego udziela członkowi zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członkowi jego najbliższej rodziny pożyczki albo poręczenia pożyczki w oparciu o zwykłe procedury, warunki i wymogi kredytowe. Przykładami tego rodzaju pożyczek są kredyty hipoteczne, linie kredytowe, kredyty w rachunku bieżącym, kredyty samochodowe oraz limity na kartach kredytowych.
- 291.116 Jeżeli podmiot, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członek jego najbliższej rodziny otrzymuje pożyczkę lub poręczenie pożyczki od klienta zlecenia atestacyjnego niebędącego bankiem ani podobną instytucją, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu, chyba że pożyczka lub poręczenie są nieistotne dla (a) podmiotu lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne i członka jego najbliższej rodziny oraz (b) klienta.
- 291.117 Analogicznie, jeżeli podmiot, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członek jego najbliższej rodziny udziela pożyczki lub poręczenia klientowi zlecenia atestacyjnego, zagrożenie czerpania korzyści własnych jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu, chyba że pożyczka lub poręczenie są nieistotne dla (a) podmiotu lub członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne i członka jego najbliższej rodziny oraz dla (b) klienta.
- 291.118 Jeżeli podmiot, członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członek jego najbliższej rodziny ma depozyt lub posiada konto maklerskie odpowiednio w banku, domu maklerskim lub w podobnej instytucji będącej klientem zlecenia atestacyjnego, zagrożenie dla niezależności nie powstaje pod warunkiem, że depozyt został utworzony, a konto jest utrzymywane na zwykłych, komercyjnych warunkach.

Powiązania gospodarcze

- 291.119 Bliskie powiązania gospodarcze pomiędzy podmiotem, członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub członkiem jego najbliższej rodziny a klientem zlecenia atestacyjnego lub jego kierownictwem wynikające ze współpracy gospodarczej lub wspólnego udziału finansowego i mogą wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. Powiązania te mogą być następujące:
- Posiadanie udziału finansowego we wspólnym przedsięwzięciu z klientem zlecenia atestacyjnego, właścicielem posiadającym jego pakiet kontrolny, członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla lub inną osobą sprawującą wyższe funkcje kierownicze w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego.
 - Ustalenia prowadzące do połączenia jednej lub kilku usług lub produktów podmiotu z jedną lub kilkoma usługami lub produktami klienta zlecenia atestacyjnego, a następnie wprowadzenia takiego pakietu na rynek pod szyldem obydwu stron.
 - Ustalenia dotyczące dystrybucji lub marketingu, w ramach których podmiot zajmuje się dystrybucją lub marketingiem produktów lub usług klienta zlecenia atestacyjnego lub klient zlecenia atestacyjnego zajmuje się dystrybucją lub marketingiem produktów lub usług podmiotu.

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

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

W przypadku powiązania gospodarczego pomiędzy członkiem najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a klientem zlecenia atestacyjnego lub jego kierownictwem ocenia

się znaczenie zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

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

- Wyeliminowanie lub zredukowanie znaczenia transakcji lub
- Usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

Powiązania rodzinne i osobiste

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

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

- (a) Członkiem zarządu, kierownictwa wyższego szczebla lub
- (b) Pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację będącą przedmiotem zlecenia atestacyjnego

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

291.123 Zagrożenie dla niezależności powstaje wówczas, gdy członek najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o przedmiocie zlecenia. Znaczenie takiego zagrożenia zależy od następujących czynników:

- Stanowiska zajmowanego przez członka najbliższej rodziny oraz
- Roli specjalisty w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne.

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

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

291.124 Zagrożenie dla niezależności powstaje wówczas, gdy członek bliskiej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne jest:

- (a) Członkiem zarządu, kierownictwa wyższego szczebla w jednostce będącej klientem zlecenia atestacyjnego lub

- (b) Pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o przedmiocie zlecenia atestacyjnego.

Znaczenie zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- Rodzaju powiązania pomiędzy członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a członkiem jego bliskiej rodziny
- Stanowiska zajmowanego przez członka bliskiej rodziny oraz
- Funkcji specjalisty w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne.

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

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

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

- Rodzaju powiązania między taką osobą a członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne,
- Stanowiska zajmowanego przez tę osobę u klienta zlecenia atestacyjnego oraz
- Roli zawodowego księgowego w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne.

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

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

291.126 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, nadmiernej zażyłości lub zastraszenia może być wywołane osobistymi lub rodzinnymi powiązaniem pomiędzy (a) partnerem lub pracownikiem podmiotu niebędącym członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a (b) członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego lub pracownikiem na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o przedmiocie zlecenia atestacyjnego. O istnieniu i znaczeniu zagrożeń decydują następujące czynniki:

- Rodzaj powiązania pomiędzy partnerem lub pracownikiem podmiotu a członkiem zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta.
- Poziom interakcji partnera lub pracownika podmiotu z zespołem wykonującym zlecenie atestacyjne.
- Stanowisko zajmowane w podmiocie przez partnera lub pracownika oraz
- Rola danej osoby w jednostce będącej klientem.

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

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

291.127 W przypadku nieświadomego złamania zapisów niniejszego rozdziału dotyczących rodzinnych lub osobistych powiązań, naruszenie niezależności nie zachodzi, jeżeli:

- (a) W podmiocie obowiązują zasady i procedury, które wymagają niezwłocznego informowania podmiotu o wszelkich przypadkach naruszenia zasad wynikających ze zmiany statusu zatrudnienia członków najbliższej lub bliskiej rodziny albo innych osobistych powiązań wywołujących zagrożenie dla niezależności
- (b) Nieświadome naruszenie dotyczy członka najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, który obejmuje stanowisko członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego lub zajmuje stanowisko umożliwiające wywieranie znaczącego wpływu na informację o przedmiocie zlecenia atestacyjnego, zaś taki członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne zostaje usunięty z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne oraz
- (c) Podmiot stosuje inne niezbędne zabezpieczenia w celu zredukowania pozostałych zagrożeń do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
 - (i) Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub
 - (ii) Odsunięcie zawodowego księgowego od podejmowania znaczących decyzji związanych ze zleceniem.

Podmiot podejmuje decyzję, czy w danej sprawie należy skonsultować się z osobami sprawującymi nadzór w jednostce .

Zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego

291.128 Zagrożenie nadmiernej zażyłości lub zastraszenia może powstać, gdy członek zarządu, kierownictwa wyższego szczebla klienta zlecenia atestacyjnego lub pracownik zatrudniony na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o przedmiocie zlecenia atestacyjnego pełnił uprzednio funkcję członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub funkcję partnera podmiotu.

291.129 Jeżeli były członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub partner podmiotu objął tożsame stanowisko u klienta zlecenia atestacyjnego, istnienie i znaczenie zagrożenia nadmiernej zażyłości lub zastraszenia będzie uzależnione od następujących czynników:

- Stanowiska, jakie dana osoba objęła u klienta.
- Zaangażowania tej osoby w prace zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- Okresu, jaki upłynął od czasu, gdy osoba ta przestała pełnić funkcję członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub partnera podmiotu oraz
- Stanowiska, jakie dana osoba zajmowała uprzednio w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne lub w podmiocie, na przykład czy dana osoba była odpowiedzialna za utrzymywanie stałych kontaktów z kierownictwem klienta lub osobami sprawującymi nadzór nad jednostką.

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

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

- Zastosowanie takich rozwiązań, aby dana osoba nie była uprawniona do uzyskiwania świadczeń lub płatności od podmiotu, chyba że są dokonywane według stałych ustalonych wcześniej warunków.

- Zastosowanie takich rozwiązań, aby kwota należności na rzecz danej osoby nie była istotna dla podmiotu.
 - Modyfikacja planu zlecenia atestacyjnego.
 - Przydzielenie do zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne osób mających doświadczenie porównywalne z doświadczeniem osoby zatrudnionej u klienta lub
 - Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu pracy wykonanej przez byłego członka zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 291.130 W przypadku, gdy były partner podmiotu zajął tożsame stanowisko w jednostce, po czym ta jednostka stała się klientem zlecenia atestacyjnego tego podmiotu, dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia dla niezależności i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.
- 291.131 Zagrożenie czerpania korzyści własnych powstaje w przypadku, gdy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne uczestniczy w realizacji zlecenia atestacyjnego wiedząc, że w przyszłości zostanie lub może zostać zatrudniony u klienta zlecenia atestacyjnego. Zasady i procedury obowiązujące w podmiocie nakładają na daną osobę obowiązek informowania podmiotu o rozpoczęciu negocjacji z klientem w sprawie pracy. Po otrzymaniu takiej informacji ocenia się znaczenie zagrożenia i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą być następujące:
- Usunięcie danej osoby z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub
 - Przegląd znaczących osądów dokonanych przez daną osobę w czasie, gdy była członkiem zespołu.

Uprzednie zatrudnienie u klienta zlecenia atestacyjnego

- 291.132 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości może powstać wówczas, gdy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne pełnił uprzednio funkcję członka zarządu, kierownictwa wyższego szczebla lub pracownika klienta zlecenia atestacyjnego. Dzieje się tak na przykład wtedy, gdy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne dokonuje oceny elementów informacji o przedmiocie zlecenia sporządzonych przez niego w czasie, gdy był zatrudniony u klienta zlecenia atestacyjnego.
- 291.133 Jeżeli w okresie objętym sprawozdaniem atestacyjnym członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne pełnił funkcję członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego lub był zatrudniony jako pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o przedmiocie zlecenia atestacyjnego, powstałe wówczas zagrożenie jest tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować go do akceptowalnego poziomu. Dlatego takich osób nie włącza się w skład zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- 291.134 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub nadmiernej zażyłości może powstać wówczas, gdy przed okresem objętym sprawozdaniem atestacyjnym członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne pełnił funkcję członka zarządu, kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego lub był zatrudniony jako pracownik na stanowisku umożliwiającym wywieranie znaczącego wpływu na informację o przedmiocie zlecenia atestacyjnego. Takie zagrożenie powstałoby, jeżeli na przykład w okresie zatrudnienia u klienta zlecenia atestacyjnego dana osoba podjęła decyzję lub wykonała pracę, która miałaby być objęta oceną w bieżącym okresie w ramach bieżącego zlecenia atestacyjnego. Istnienie i znaczenie zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:
- Stanowiska zajmowanego przez daną osobę u klienta.
 - Okresu, jaki upłynął od czasu, gdy osoba ta przestała pracować dla klienta .
 - Roli specjalisty w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne.

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

Pełnienie roli członka zarządu lub kierownictwa wyższego szczebla u klienta zlecenia atestacyjnego

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

Długotrwała współpraca personelu wyższego szczebla z klientem zlecenia atestacyjnego

- 291.139 Długotrwałe zaangażowanie tego samego personelu wyższego szczebla w zlecenie atestacyjne wywołuje zagrożenie nadmiernej zażyłości i czerpania korzyści własnych. Znaczenie zagrożeń będzie zależeć od następujących czynników:

- Jak długo dana osoba była członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- Roli danej osoby w zespole wykonującym zlecenie atestacyjne.
- Struktury podmiotu.
- Rodzaju zlecenia atestacyjnego.
- Czy były zmiany w ramach kierownictwa klienta oraz
- Czy zmienił się rodzaj lub poziom złożoności informacji o przedmiocie zlecenia atestacyjnego.

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

- Wyłączenie personelu wyższego szczebla drogą rotacji z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.
- Dokonanie przez zawodowego księgowego, który nie był członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, przeglądu pracy wykonanej przez personel wyższego szczebla lub
- Regularna wewnętrzna i zewnętrzna niezależna kontrola jakości wykonania zlecenia.

Świadczenie usług nieatestacyjnych na rzecz klientów zleceń atestacyjnych

- 291.140 Podmioty tradycyjnie świadczą na rzecz klientów zleceń atestacyjnych szereg usług nieatestacyjnych, zgodnie z posiadanymi umiejętnościami i wiedzą fachową. Świadczenie usług nieatestacyjnych może jednak wywoływać zagrożenia dla niezależności podmiotu lub członków zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne. Najczęściej spotykane, to zagrożenia autokontroli, czerpania korzyści własnych i promowania interesów klienta.
- 291.141 Tam, gdzie niniejszy rozdział nie dostarcza szczegółowych wytycznych na temat konkretnej usługi nieatestacyjnej, do oceny konkretnych okoliczności mają zastosowanie założenia koncepcyjne.
- 291.142 Przed przyjęciem przez podmiot zlecenia świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego ustala się, czy świadczenie takich usług stwarza zagrożenie dla niezależności. Przy ocenie znaczenia zagrożenia powstałego w związku ze świadczeniem konkretnych usług nieatestacyjnych należy rozważyć każde zagrożenie, co do którego zespół wykonujący zlecenie atestacyjne ma powody sądzić, że jest wywołane świadczeniem innych powiązanych usług nieatestacyjnych. Jeżeli powstałe zagrożenie nie może być zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń, usługa nieatestacyjna nie jest świadczona.

Obowiązki kierownictwa

- 291.143 Kierownictwo jednostki wykonuje szereg czynności z zakresu zarządzania podmiotem w najlepszym interesie interesariuszy tego podmiotu. Nie jest możliwe sprecyzowanie wszystkich czynności należących do obowiązków kierownictwa, jednak obowiązki te obejmują prowadzenie spraw oraz nadawanie kierunku działaniom jednostki, w tym podejmowanie znaczących decyzji dotyczących nabywania, wykorzystywania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, rzeczowych i niematerialnych.
- 291.144 Stwierdzenie, czy czynność wchodzi w zakres obowiązków zarządczych zależy od okoliczności i wymaga dokonania stosowanego osądu. Przykłady czynności zwykle uważanych za obowiązki zarządcze obejmują:
- Ustalanie zasad i wyznaczanie strategicznych kierunków działalności.
 - Kierowanie i przyjęcie odpowiedzialności za działania pracowników jednostki.
 - Autoryzację transakcji.
 - Decydowanie, które rekomendacje podmiotu lub innych osób trzecich mają zostać wdrożone
 - Przyjęcie odpowiedzialności za opracowanie, wdrożenie i sprawowanie kontroli wewnętrznej.
- 291.145 Czynności rutynowych i administracyjnych lub czynności związanych z nieznaczącymi sprawami zwykle nie zalicza się do obowiązków zarządczych. Na przykład realizacja nieznaczącej transakcji autoryzowanej przez kierownictwo lub nadzorowanie terminowości składania wymaganych ustawowo dokumentów oraz związane z tym doradztwo na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego nie wchodzi w zakres obowiązków zarządczych. Ponadto, udzielanie porad i rekomendacji służących jako wsparcie kierownictwa w pełnieniu przez nie obowiązków nie jest równoważne z przyjęciem obowiązków zarządczych.
- 291.146 Przyjęcie obowiązków zarządczych u klienta zlecenia atestacyjnego może wywołać zagrożenie dla niezależności. Jeżeli podmiot miałby przyjąć obowiązki zarządcze w związku ze zleceniem atestacyjnym, wywołane zagrożenia byłyby tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogłyby ich zredukować do akceptowalnego poziomu. W związku z tym, świadcząc usługi atestacyjne na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego podmiot nie może przyjmować obowiązków zarządczych w ramach usługi atestacyjnej. Jeżeli podmiot przyjmuje obowiązki zarządcze w ramach innych usług świadczonych na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego, należy zapewnić, że obowiązki te nie mają związku z przedmiotem zlecenia oraz udostępnioną przez podmiot informacją o przedmiocie zlecenia atestacyjnego.
- 291.147 W celu uniknięcia ryzyka przyjęcia obowiązków zarządczych wobec przedmiotu zlecenia lub informacji o przedmiocie zlecenia atestacyjnego podmiot upewnia się, że kierownictwo jest odpowiedzialne za wydawanie znaczących osądów i podejmowanie decyzji należących do właściwych kompetencji kierownictwa, za ocenę wyników świadczonych usług oraz działania podejmowane w oparciu o wyniki tych usług. Przez to zmniejsza się ryzyko nieświadomego wydawania znaczących osądów lub podejmowania przez podmiot decyzji w imieniu kierownictwa.

Do dalszego obniżenia ryzyka dochodzi wtedy, gdy podmiot umożliwi klientowi wydawanie osądów lub podejmowanie decyzji w oparciu o obiektywną oraz przejrzystą analizę i prezentację konkretnych kwestii.

Inne uwagi

- 291.148 Zagrożenia dla niezależności mogą powstawać wówczas, gdy podmiot świadczy usługi nieatestacyjne dotyczące informacji o przedmiocie zlecenia atestacyjnego. W takich przypadkach ocenia się poziom zaangażowania podmiotu w przygotowanie informacji o przedmiocie zlecenia atestacyjnego oraz ustala się, czy jakiegokolwiek zagrożenia autokontroli, które nie są na akceptowalnym poziomie mogą zostać zredukowane do akceptowalnego poziomu poprzez zastosowanie zabezpieczeń.
- 291.149 Zagrożenie autokontroli może powstać wówczas, gdy podmiot jest zaangażowany w opracowanie informacji o przedmiocie zlecenia, która następnie staje się informacją o przedmiocie zlecenia atestacyjnego. Zagrożenie autokontroli powstaje na przykład wówczas, gdy podmiot opracował i sporządził informacje finansowe dotyczące przyszłości, a następnie wykonał usługę atestacyjną w odniesieniu do tych informacji. Dlatego podmiot ocenia znaczenie wszelkich zagrożeń autokontroli powstałych w związku ze świadczeniem tego rodzaju usług oraz w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.
- 291.150 Jeżeli podmiot dokonuje wyceny stanowiącej część informacji o przedmiocie zlecenia atestacyjnego, podmiot ocenia znaczenie wszelkich zagrożeń autokontroli i w miarę potrzeby stosuje zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu.

Wynagrodzenia

Wynagrodzenia – relatywna wysokość

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

- Struktury operacyjnej podmiotu.
- Czy podmiot posiada ugruntowaną pozycję, czy też jest podmiotem nowopowstałym oraz
- Jakościowego i/lub ilościowego znaczenia klienta dla podmiotu.

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

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

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

Zaległe wynagrodzenia

291.153 Zagrożenie czerpania korzyści własnych może powstać wówczas, gdy klient zlecenia atestacyjnego przez długi czas zalega z uregulowaniem wynagrodzenia, szczególnie wtedy, gdy znacząca część wynagrodzenia nie jest zapłacona przed wydaniem sprawozdania atestacyjnego za kolejny okres, o ile zostanie sporządzone. Zazwyczaj należy się spodziewać, że podmiot zwróci się o uregulowanie płatności przed wydaniem takiego sprawozdania. Jeżeli wynagrodzenie nie zostanie zapłacone po wydaniu sprawozdania, wówczas dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i w miarę potrzeby

stosuje się zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przykładem takiego zabezpieczenia jest udzielenie porady lub dokonanie przeglądu prac przez zawodowego księgowego, który nie brał udziału w wykonaniu zlecenia atestacyjnego. Podmiot ustala, czy zaległe wynagrodzenia mogłyby zostać uznane za równoważne pożyczce udzielonej klientowi i czy ze względu na znaczenie zaległych wynagrodzeń stosowne jest przyjęcie kolejnego lub kontynuowanie obecnego zlecenia atestacyjnego.

Wynagrodzenia warunkowe

- 291.154 Wynagrodzenia warunkowe są kalkulowane w oparciu o z góry ustalone zasady związane z wynikiem transakcji lub skutkiem usług świadczonych przez podmiot. Na potrzeby niniejszego rozdziału wynagrodzeń nie uznaje się za warunkowe, jeżeli ustalił je sąd lub inny organ władzy.
- 291.155 Wynagrodzenie warunkowe z tytułu zlecenia atestacyjnego naliczane bezpośrednio przez podmiot lub pośrednio na przykład przez pośrednika podmiotu stwarza zagrożenie czerpania korzyści własnych tak znaczące, że żadne zabezpieczenia nie mogą go zredukować do akceptowalnego poziomu. Wobec tego podmiot nie akceptuje takiego rodzaju wynagrodzeń.
- 291.156 Wynagrodzenie warunkowe naliczane bezpośrednio lub pośrednio na przykład przez pośrednika podmiotu z tytułu usług nieatestacyjnych świadczonych na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego może również wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych. Jeżeli wynik usługi nieatestacyjnej, a tym samym wysokość wynagrodzenia jest uzależniona od obowiązujących lub przyszłych osądów dotyczących kwestii mających istotne znaczenie dla informacji o przedmiocie zlecenia atestacyjnego, wówczas żadne zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu. Dlatego takie wynagrodzenia nie są akceptowane. .
- 291.157 W przypadku innych ustaleń dotyczących wynagrodzeń warunkowych naliczonych przez podmiot z tytułu usług nieatestacyjnych na rzecz klienta zlecenia atestacyjnego, istnienie i znaczenie zagrożeń będzie zależeć od następujących czynników:
- Zakresu możliwych kwot wynagrodzeń.
 - Czy odpowiedni organ władzy określa wynik rozpatrywanej sprawy, na podstawie którego zostanie ustalona wysokość wynagrodzenia warunkowego.
 - Rodzaju usługi oraz
 - Wpływu zdarzenia lub transakcji na informacje o przedmiocie zlecenia .

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

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

Prezenty i gościnność

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

Tocząca się lub potencjalna sprawa sądowa

291.159 Jeżeli między podmiotem lub członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a klientem zlecenia atestacyjnego toczy się lub istnieje prawdopodobieństwo wszczęcia sprawy sądowej, wówczas powstaje zagrożenie czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Kontakty między kierownictwem klienta a członkami zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne musi charakteryzować pełna szczerłość i całkowita jawność w odniesieniu do wszystkich aspektów działalności gospodarczej klienta. Jeżeli podmiot i kierownictwo klienta zajmują wrogie stanowiska w wyniku toczącej się lub przewidywanej sprawy sądowej, co wpływa na gotowość kierownictwa do pełnego ujawniania informacji, wówczas powstają zagrożenia czerpania korzyści własnych i zastraszenia. Znaczenie powstałych zagrożeń będzie zależało od następujących czynników:

- Istotności przedmiotu sprawy sądowej oraz
- Ewentualnego związku sprawy sądowej z wcześniejszym zleceniem atestacyjnym.

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

- Jeżeli w sprawie sądowej uczestniczy członek zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne – usunięcie go z zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne lub
- Dokonanie przez zawodowego księgowego przeglądu wykonanej pracy.

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

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

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

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

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

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

Zlecenia atestacyjne oparte na stwierdzeniach

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

W zleceniach atestacyjnych opartych na stwierdzeniach wymaga się zachowania niezależności od strony odpowiedzialnej, która odpowiada za informacje o przedmiocie zlecenia oraz może być odpowiedzialna za sam przedmiot zlecenia.

W takich zleceniach atestacyjnych opartych na stwierdzeniach, gdzie strona odpowiedzialna odpowiada za informacje o przedmiocie zlecenia, ale nie za przedmiot zlecenia, wymaga się zachowania od niej niezależności. Dodatkowo dokonuje się oceny wszelkich zagrożeń, które zdaniem podmiotu powstały na skutek udziałów i powiązań, w jakich pozostają: członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne, podmiot, podmiot należący do sieci i strona odpowiedzialna za przedmiot zlecenia.

Usługi atestacyjne oparte na bezpośredniej sprawozdawczości

W przypadku usług atestacyjnych opartych na bezpośredniej sprawozdawczości zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód albo sam bezpośrednio dokonuje oceny lub pomiaru zagadnienia będącego przedmiotem zlecenia bądź uzyskuje od strony odpowiedzialnej, która dokonała oceny lub pomiaru, oświadczenie, że wykonana przez nią ocena lub pomiar nie zostały udostępnione zamierzonym użytkownikom. Informacje o przedmiocie zlecenia są przedstawiane zamierzonym użytkownikom w sprawozdaniu atestacyjnym.

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

Kilka stron odpowiedzialnych

Zarówno w przypadku zleceń atestacyjnych opartych na stwierdzeniach, jak i zleceń atestacyjnych opartych na bezpośredniej sprawozdawczości może być kilka stron odpowiedzialnych. Na przykład księgowy wykonujący wolny zawód może zostać poproszony o przeprowadzenie atestacji dotyczącej miesięcznych statystyk obiegu nakładu niezależnych czasopism. Zlecenie może mieć charakter zlecenia opartego na stwierdzeniach, w którym każde czasopismo dokonuje pomiaru cyrkulacji swojego nakładu, a dane statystyczne są prezentowane w formie stwierdzenia, które jest przekazywane zamierzonym użytkownikom. Alternatywnie zlecenie może mieć charakter zlecenia atestacyjnego opartego na bezpośredniej sprawozdawczości, w którym nie przekazuje się stwierdzenia oraz mogą, ale nie muszą występować pisemne oświadczenia ze strony czasopism.

W takich zleceniach określając potrzebę zastosowania do każdej z odpowiedzialnych stron wymogów Rozdziału 291, podmiot może wziąć pod uwagę to, czy udział lub powiązanie pomiędzy podmiotem lub członkiem zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne a określoną stroną odpowiedzialną może stwarzać zagrożenie dla niezależności, które nie jest błahie i nieistotne w kontekście informacji o przedmiocie zlecenia. Rozważając to podmiot uwzględni:

- (a) Istotność informacji o przedmiocie zlecenia (lub samego przedmiotu zlecenia), za które jest odpowiedzialna dana strona oraz
- (b) Stopień zainteresowania publicznego zleceniem.

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

Przykład

Poniższy przykład został opracowany w celu zobrazowania zastosowania wymogów zawartych w Rozdziale 291. Zakłada się, że klient nie jest jednocześnie klientem badania sprawozdań finansowych podmiotu lub podmiotu należącego do sieci.

Podmiot otrzymuje zlecenie na przeprowadzenie atestacji dotyczącej łącznych potwierdzonych złóż ropy w 10 niezależnych przedsiębiorstwach. Każde z przedsiębiorstw przeprowadziło geograficzne i inżynierskie badania mające na celu określenie swoich złóż (przedmiot zlecenia). Istnieją określone kryteria służące ustaleniu, w jakim przypadku złoża może być uznane za potwierdzone - które zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód uznaje za kryteria właściwe dla zlecenia.

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

	Potwierdzone złoża ropy w tysiącach baryłek
Przedsiębiorstwo 1	5.200
Przedsiębiorstwo 2	725
Przedsiębiorstwo 3	3.260
Przedsiębiorstwo 4	15.000
Przedsiębiorstwo 5	6.700
Przedsiębiorstwo 6	39.126
Przedsiębiorstwo 7	345
Przedsiębiorstwo 8	175
Przedsiębiorstwo 9	24.135
Przedsiębiorstwo 10	9.635
Razem	104.301

Zlecenie może przybierać różne formy:

Zlecenia oparte na stwierdzeniach

A1 Każde przedsiębiorstwo określa szacuje swoje złoża i przekazuje stwierdzenie podmiotowi oraz zamierzonym użytkownikom.

A2 Jednostka – inna niż wymienione przedsiębiorstwa – szacuje złoża i przekazuje stwierdzenie podmiotowi oraz zamierzonym użytkownikom.

Zlecenia oparte na bezpośredniej sprawozdawczości

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

D2 Podmiot w sposób bezpośredni szacuje złoża niektórych przedsiębiorstw.

Zastosowanie podejścia

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

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

- Istotność potwierdzonych złoza przedsiębiorstwa w odniesieniu do łącznych złoza podlegających atestacji oraz
- Stopień zainteresowania publicznego zleceniem (paragraf 291.28).

Na przykład Przedsiębiorstwo 8 posiada 0,17 % całości złoza, a zatem powiązanie gospodarcze lub udział w Przedsiębiorstwie 8 stwarzałby mniejsze zagrożenie niż podobne powiązanie z Przedsiębiorstwem 6, które posiada około 37,5 % złoza.

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

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

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

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

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

- Istotność potwierdzonych złoza przedsiębiorstwa w odniesieniu do łącznych złoza podlegających atestacji oraz
- Stopień zainteresowania publicznego zleceniem (paragraf 291.28).

Na przykład Przedsiębiorstwo 8 posiada 0,17 % złoza, a zatem powiązanie gospodarcze lub udział w Przedsiębiorstwie 8 stwarzałby mniejsze zagrożenie niż podobne powiązanie z Przedsiębiorstwem 6, które posiada około 37,5 % złoza.

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

Ad. D2 Podmiot bezpośrednio szacuje złoza niektórych przedsiębiorstw. Zastosowanie jest analogiczne jak w przykładzie D1.

CZĘŚĆ C – ZAWODOWI KSIĘGOWI ZATRUDNIENI W JEDNOSTKACH GOSPODARCZYCH

300	Wprowadzenie	94
310	Potencjalne konflikty	97
320	Przygotowanie i raportowanie informacji	98
330	Działanie w oparciu o wystarczające kompetencje	99
340	Udziały finansowe	100
350	Zachęty i wywieranie nacisków	101

ROZDZIAŁ 300

Wprowadzenie

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

- Presja ekonomiczna mająca źródło na zewnątrz organizacji zatrudniającej.
- 300.9 Na przykład zagrożenie autokontroli powstaje dla zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej wtedy, gdy dokonuje on wyboru właściwego księgowego podejścia do połączenia jednostek gospodarczych po tym, gdy przeprowadził analizę wykonalności poprzedzającą decyzję o przejęciu jednostki.
- 300.10 Dbając o realizację słusznych celów i zadań zatrudniających ich organizacji, zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych mogą promować pozycję organizacji pod warunkiem, że żadne z ich oświadczeń na temat jednostki nie jest fałszywe ani nie wprowadza w błąd. Działania takie zasadniczo nie stwarzają zagrożenia promowania interesów jednostki zatrudniającej.
- 300.11 Przykłady okoliczności mogących wywołać zagrożenie nadmiernej zażyłości dla zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej obejmują:
- Sprawowanie odpowiedzialności za sprawozdawczość finansową organizacji zatrudniającej w przypadku, gdy zatrudniony w jednostce członek bliskiej lub najbliższej rodziny podejmuje decyzje mające wpływ na sprawozdawczość finansową jednostki.
 - Długotrwała współpraca z przedstawicielami biznesu mającymi wpływ na decyzje gospodarcze.
 - Akceptowanie uprzywilejowanego traktowania lub przyjmowanie podarunków, chyba że są one błahie i nieistotne.
- 300.12 Przykłady okoliczności mogących wywołać zagrożenie zastraszenia dla zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej obejmują:
- Zagrożenie zwolnieniem lub przeniesieniem zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej albo członka jego bliskiej lub najbliższej rodziny wywołane różnicą zdań na tle sposobu zastosowania zasady (polityki) rachunkowości lub sposobu prezentacji informacji finansowych.
 - Dominująca osobowość usiłująca wpływać na proces podejmowania decyzji, na przykład w związku z przyznawaniem kontraktów lub stosowaniem zasad rachunkowości.
- 300.13 Zabezpieczenia, które mogą wyeliminować lub zredukować zagrożenia do akceptowalnego poziomu dzielą się na dwie szerokie kategorie:
- (a) Zabezpieczenia tworzone przez środowisko zawodowe, prawo lub regulacje oraz
 - (b) Zabezpieczenia w środowisku pracy.
- Przykłady zabezpieczeń stworzonych przez środowisko zawodowe, prawo lub regulacje zostały wymienione w paragrafie 100.14 części A niniejszego Kodeksu.
- 300.14 Zabezpieczenia stosowane w środowisku pracy obejmują:
- Systemy nadzoru korporacyjnego i inne struktury nadzoru w organizacji zatrudniającej.
 - Programy etyki i postępowania w organizacji zatrudniającej.
 - Procedury rekrutacyjne w organizacji zatrudniającej, podkreślające wagę zatrudniania wysokiej klasy kompetentnych pracowników.
 - Silna kontrola wewnętrzna.
 - Odpowiednie procesy dyscyplinarne.
 - Kierownictwo, które podkreśla wagę etycznego postępowania i oczekiwanie, że pracownicy będą działali w sposób etyczny.
 - Zasady i procedury wdrażania i monitorowania jakości pracy pracowników.
 - Informowanie w odpowiednim terminie wszystkich pracowników o zasadach i procedurach zatrudniającej organizacji, w tym o wszelkich wprowadzonych do nich zmianach, a także przeprowadzanie odpowiednich szkoleń i nauczanie tych zasad i procedur.
 - Zasady i procedury uprawniające i zachęcające pracowników do informowania osób na wyższych szczeblach w organizacji zatrudniającej o wszelkich niepokojących ich zagadnieniach etycznych bez obawy poniesienia kary.

- Konsultacje z innym odpowiednim zawodowym księgowym.

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

ROZDZIAŁ 310

Potencjalne konflikty

- 310.1 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej postępuje zgodnie z podstawowymi zasadami. Może się jednak zdarzyć, że odpowiedzialność zawodowego księgowego wobec zatrudniającej go organizacji stanie w konflikcie z zawodowym obowiązkiem postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Od zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej oczekuje się wspierania zasadnych i etycznych celów określonych przez jego pracodawcę oraz reguł i procedur ustanowionych na rzecz realizacji tych celów. Niemniej jednak w przypadku, gdy powiązanie lub okoliczność stwarzają zagrożenie dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej stosuje podejście zgodne z założeniami koncepcyjnymi opisane w Rozdziale 100 w celu określenia sposobu reakcji na powstałe zagrożenie.
- 310.2 Na skutek odpowiedzialności wobec organizacji zatrudniającej, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może znaleźć się pod presją, aby postępował lub zachowywał się w sposób, który może zagrażać postępowaniu zgodnie z podstawowymi zasadami. Nacisk taki może być wywierany w sposób bezpośredni lub pośredni, pochodząc od osoby sprawującej nadzór, kierownika, dyrektora lub innej osoby wewnątrz zatrudniającej organizacji. Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może być poddany presji, aby:
- Postępować niezgodnie z prawem lub regulacjami.
 - Postępować niezgodnie ze standardami technicznymi lub zawodowymi.
 - Ułatwić kierownictwu stosowanie nieetycznych lub niezgodnych z prawem strategii zarządzania dochodami.
 - Oszukiwać innych lub w inny zamierzony sposób wprowadzać ich w błąd (w tym poprzez zachowanie milczenia), a w szczególności:
 - Biegłych rewidentów w organizacji zatrudniającej lub
 - Organy regulujące.
 - Wydawać lub mieć innego rodzaju związek ze sprawozdaniem dotyczącym danych finansowych lub niefinansowych, które w istotny sposób błędnie interpretuje fakty, w tym ze stwierdzeniami dotyczącymi na przykład:
 - Sprawozdań finansowych.
 - Przestrzegania przepisów podatkowych.
 - Przestrzegania prawa lub
 - Sprawozdań wymaganych przez organy regulujące rynek papierów wartościowych.
- 310.3 Znaczenie wszelkich będących wynikiem takich nacisków zagrożeń, takich jak zastraszenie, poddaje się ocenie i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Zabezpieczenia te mogą obejmować:
- Tam gdzie to odpowiednie, uzyskanie w ramach organizacji zatrudniającej porady niezależnego doradcy zawodowego lub odnośnej organizacji zawodowej.
 - Zastosowanie w zatrudniającej organizacji formalnego procesu rozwiązywania sporów.
 - Zasięgnięcie porady prawnej.

ROZDZIAŁ 320

Przygotowanie i raportowanie informacji

- 320.1 Zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych uczestniczą często w procesie przygotowywania i raportowania informacji, które mogą być udostępniane do publicznej wiadomości bądź wykorzystywane przez inne osoby wewnątrz lub spoza zatrudniającej organizacji. Informacje te mogą obejmować informacje finansowe lub informacje o charakterze zarządczym, na przykład prognozy i budżety, sprawozdania finansowe, protokoły z dyskusji i analiz kierownictwa oraz jego oświadczenia przekazywane biegłym rewidentom w czasie badania sprawozdań finansowych jednostki. Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej przygotowuje i prezentuje takie informacje w sposób rzetelny, uczciwy i zgodny z odpowiednimi zawodowymi standardami tak, aby informacje te były zrozumiałe w danym kontekście.
- 320.2 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej, który odpowiada za sporządzanie lub zatwierdzanie sprawozdań finansowych ogólnego przeznaczenia zatrudniającej go organizacji uzyskuje zapewnienie, że te sprawozdania finansowe zostały zaprezentowane zgodnie z mającymi zastosowanie standardami sprawozdawczości finansowej.
- 320.3 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej podejmuje takie działania, aby informacje, za które ponosi odpowiedzialność, były sporządzane i prezentowane w sposób, który:
- (a) Jasno opisuje rzeczywisty charakter transakcji gospodarczych, aktywów lub zobowiązań.
 - (b) Odpowiednio i terminowo klasyfikuje i rejestruje informacje oraz
 - (c) Przedstawia fakty należycie i kompletnie we wszystkich istotnych aspektach.
- 320.4 Zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami, np. zagrożenia czerpania korzyści własnych czy zastraszenia – wpływające na zachowanie obiektywizmu lub kompetencji zawodowych i należytej staranności – powstają wówczas, gdy zawodowy księgowy jest poddany naciskowi (z zewnątrz czy też wynikającemu z chęci odniesienia osobistej korzyści), aby współpracował przy przygotowaniu informacji wprowadzających w błąd lub miał związek z tego rodzaju informacjami poprzez działania innych osób.
- 320.5 Znaczenie takich zagrożeń zależy od takich czynników, jak źródło nacisków oraz stopień, w jakim informacje takie wprowadzają lub mogą wprowadzać w błąd. W związku z tym dokonuje się oceny znaczenia zagrożeń i w miarę potrzeby stosuje się zabezpieczenia w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Takie zabezpieczenia obejmują konsultacje z przełożonymi w organizacji zatrudniającej, komitetem audytu, osobami sprawującym nadzór lub z odpowiednią organizacją zawodową.
- 320.6 Jeżeli zredukowanie zagrożenia do akceptowalnego poziomu nie jest możliwe, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej odmawia podjęcia lub kontynuacji współpracy przy przygotowywaniu informacji, które uznał za wprowadzające w błąd. Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może znaleźć się w takiej sytuacji, w której w nieświadomy sposób uczestniczył w przygotowywaniu wprowadzających w błąd informacji. Jeżeli zda sobie z tego sprawę, podejmuje działania, które zapewnią, że jego osoba nie będzie kojarzona z tymi informacjami. W celu ustalenia, czy konieczne jest ujawnienie zaistniałej sytuacji, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może rozważyć skorzystanie z porady prawnej. Ponadto zawodowy księgowy może rozważyć rezygnację z wykonywanej pracy.

ROZDZIAŁ 330

Działanie w oparciu o wystarczające kompetencje

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

ROZDZIAŁ 340

Udziały finansowe

- 340.1 Zawodowi księgowi zatrudnieni w jednostkach gospodarczych mogą mieć udziały finansowe lub mogą wiedzieć o istniejących udziałach finansowych bliskich lub najbliższych członków rodziny, które w pewnych okolicznościach mogą spowodować zagrożenia dla postępowania zgodnie z podstawowymi zasadami. Na przykład czerpanie korzyści własnych zagrażające zachowaniu obiektywizmu lub tajemnicy informacji może powstać, gdy zaistnieje motyw i możliwość manipulowania informacjami mającymi wpływ na kształtowanie cen w celu odniesienia korzyści finansowej. Przykłady okoliczności, które mogą wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych, obejmują sytuacje, w których zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej albo członek jego bliskiej lub najbliższej rodziny:
- Posiada bezpośrednie lub pośrednie udziały finansowe w organizacji zatrudniającej, a ich wartość może zależeć bezpośrednio od decyzji podjętych przez zawodowego księgowego zatrudnionego w danej jednostce gospodarczej.
 - Posiada uprawnienie do otrzymania premii od zysku, a wartość tej premii może bezpośrednio zależeć od decyzji podjętych przez zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej.
 - Posiada bezpośrednio lub pośrednio opcje na udziały w organizacji zatrudniającej, których wartość może bezpośrednio zależeć od decyzji podjętych przez zawodowego księgowego zatrudnionego w jednostce gospodarczej.
 - Posiada bezpośrednio lub pośrednio opcje na udziały w organizacji zatrudniającej, które są w trakcie lub w niedługim okresie czasu będą podlegały konwersji lub
 - Może kwalifikować się do otrzymania opcji na udziały lub premii od zysku w zatrudniającej organizacji, jeżeli osiągnięte są określone cele.
- 340.2 W związku z powyższym dokonuje się oceny znaczenia zagrożenia i stosuje się odpowiednie zabezpieczenia w celu jego wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu. Przy ocenie znaczenia wszelkich zagrożeń i jeśli to konieczne, wyborze koniecznych zabezpieczeń, jakie mają być zastosowane w celu ich wyeliminowania lub zredukowania do akceptowalnego poziomu, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej ocenia charakter udziału finansowego. Obejmuje to ocenę znaczenia udziału finansowego oraz ustalenie, czy jest on bezpośredni czy pośredni. To, co stanowi znaczący lub wartościowy udział w organizacji będzie różnić się w przypadku różnych osób, w zależności od osobistych uwarunkowań. Przykłady takich zabezpieczeń obejmują:
- Zasady i procedury stosowane przez niezależny od kierownictwa organ, służące ustaleniu poziomu lub formy wynagrodzenia kierownictwa wyższego szczebla.
 - Ujawnienie – zgodnie z wszelkimi wewnętrznymi zasadami – wszystkich odnośnych udziałów i planów dotyczących obrotu tymi udziałami osobom sprawującym nadzór w organizacji zatrudniającej.
 - Odbycie, tam gdzie to stosowne, konsultacji z przełożonymi w organizacji zatrudniającej.
 - Odbycie, tam gdzie to stosowne, konsultacji z osobami sprawującymi nadzór w organizacji zatrudniającej lub z odpowiednimi organizacjami zawodowymi.
 - Procedury audytu wewnętrznego i zewnętrznego.
 - Bieżącą edukację dotyczącą zagadnień etycznych, ograniczeń prawnych oraz innych regulacji w sprawie wykorzystywania informacji niejawnych (w transakcjach).
- 340.3 Zawodowemu księgowemu zatrudnionemu w jednostce gospodarczej nie wolno manipulować informacjami ani wykorzystywać poufnych informacji w celu osiągnięcia osobistej korzyści.

ROZDZIAŁ 350

Zachęty i wywieranie nacisków

Otrzymywanie propozycji

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

Składanie propozycji

- 350.5 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej może znaleźć się w sytuacji, w której oczekuje się od niego lub wywiera się nacisk, aby on sam złożył propozycje zachęt mających na celu wywieranie wpływu na osąd lub proces decyzyjny innej osoby lub organizacji albo uzyskanie poufnej informacji.
- 350.6 Nacisk taki może pochodzić od organizacji zatrudniającej, na przykład od współpracownika lub przełożonego. Może on również być wywierany, prawdopodobnie poprzez niewłaściwy wpływ

na zawodowego księgowego, przez osobę lub organizację z zewnątrz, proponującą działania lub decyzje gospodarcze korzystne dla organizacji zatrudniającej.

- 350.7 Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej nie oferuje zachęt po to, aby w niewłaściwy sposób wpływać na zawodowy osąd strony trzeciej.
- 350.8 W przypadku, gdy nacisk dotyczący złożenia nieetycznej propozycji zachęty pochodzi od zatrudniającej organizacji, zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej postępuje w myśl zasad i wytycznych dotyczących rozwiązywania konfliktów etycznych zawartych w części A niniejszego Kodeksu.

SŁOWNIK POJĘĆ

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

Akceptowalny poziom (Acceptable level)	Poziom, na jakim racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – oceniająca wszystkie istotne fakty i okoliczności znane w danej chwili zawodowemu księgowemu – mogłaby stwierdzić, że postępowanie zgodne z podstawowymi zasadami nie zostało naruszone
Reklama (Advertising)	Przekazywanie do wiadomości publicznej informacji o świadczonych usługach lub umiejętnościach posiadanych przez zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód w celu pozyskania zleceń zawodowych.
Klient zlecenia atestacyjnego (Assurance client)	Strona odpowiedzialna będąca osobą (lub osobami), która: (a) w przypadku zlecenia z zakresu bezpośredniej sprawozdawczości – jest odpowiedzialna za przedmiot zlecenia lub (b) w przypadku zlecenia opartego na stwierdzeniach - jest odpowiedzialna za informacje o przedmiocie zlecenia oraz może być odpowiedzialna za przedmiot zlecenia.
Zlecenie atestacyjne ⁸ (Assurance engagement)	Zlecenie, w którym zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód wyraża wniosek mający na celu zwiększenie stopnia zaufania zamierzonych użytkowników – innych niż strona odpowiedzialna za przedmiot zlecenia – do rezultatu dokonanej na podstawie kryteriów oceny lub pomiaru przedmiotu zlecenia w oparciu o kryteria. (W celu uzyskania wskazówek dotyczących zleceń atestacyjnych zob. Założenia Koncepcyjne Zleceń Atestacyjnych wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Zleceń Atestacyjnych, które opisują elementy i cele zleceń atestacyjnych oraz identyfikują zlecenia, do których zastosowanie mają Międzynarodowe Standardy Rewizji Finansowej, Międzynarodowe Standardy Zleceń Przeglądu oraz Międzynarodowe Standardy Zleceń Atestacyjnych).
Zespół wykonujący zlecenie atestacyjne (Assurance team)	(a) Wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne. (b) Wszystkie inne osoby związane z podmiotem wykonującym zlecenie, które mogą bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia atestacyjnego, w tym: (i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie atestacyjne lub bezpośrednio odpowiedzialne za nadzór, kierowanie lub innego rodzaju sprawowanie kontroli nad tym partnerem w związku z realizacją zlecenia atestacyjnego, (ii) osoby udzielające porad z zakresu szczegółowych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń związanych ze zleceniem atestacyjnym oraz (iii) osoby, które przeprowadzają kontrolę jakości zlecenia atestacyjnego, w tym osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia atestacyjnego.
Klient badania (Audit client)	Jednostka, w której podmiot wykonuje zlecenie badania. Jeżeli klient jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, termin „klient badania” zawsze obejmuje także jednostki powiązane z klientem. Jeżeli klient badania nie jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych, termin „klient badania” obejmuje te jednostki powiązane, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę.

⁸ Uw. tłum.: zlecenie atestacyjne to inaczej zlecenie poświadczające.

Zlecenie badania (Audit engagement)	Zlecenie o znacznym stopniu pewności, w ramach którego zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód wyraża opinię, czy sprawozdania finansowe zostały sporządzone we wszystkich istotnych aspektach (lub przedstawiają prawdziwy i rzetelny obraz) zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, na przykład zlecenie przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Rewizji Finansowej. Zlecenie badania obejmuje badanie ustawowe, którego przeprowadzenie jest obowiązkowe w myśl wymogów prawa lub innych regulacji.
Zespół wykonujący badanie (Audit team)	<p>(a) Wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie badania.</p> <p>(b) Wszystkie inne osoby związane z podmiotem, które mogą bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia badania, w tym:</p> <p>(i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania lub bezpośrednio odpowiedzialne za nadzór, kierowanie lub innego rodzaju sprawowanie kontroli nad tym partnerem, w związku z realizacją zlecenia badania, w tym osoby zajmujące stanowiska odpowiednio wyższe od partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania po osoby pełniące funkcję starszego lub zarządzającego partnera (dyrektora generalnego lub inną równoważną funkcję),</p> <p>(ii) osoby udzielające porad z zakresu specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń związanych ze zleceniem oraz</p> <p>(iii) osoby, które przeprowadzają kontrolę jakości zlecenia, w tym osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia; i .</p> <p>(c) Wszystkie osoby z firmy należącej do sieci, które mogą bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia badania.</p>
Bliska rodzina (Close family)	Rodzic, dziecko lub rodzeństwo niebędące członkiem najbliższej rodziny.
Wynagrodzenie warunkowe (Contingent fee)	Wynagrodzenie obliczone w oparciu o ustaloną z góry podstawę odnoszącą się do rezultatu transakcji lub usługi wykonanej przez podmiot. Wynagrodzenie, które ustalił sąd lub inny organ publiczny nie jest wynagrodzeniem warunkowym.
Bezpośredni udział finansowy (Direct financial interest)	<p>Udział finansowy:</p> <p>(a) Będący w bezpośrednim posiadaniu i znajdujący się pod kontrolą osoby lub jednostki (w tym udział oddany w swobodne zarządzanie innym osobom) lub</p> <p>(b) Przynoszący korzyści i posiadany pośrednio poprzez udział w: zbiorowym instrumencie inwestycyjnym, masie spadkowej, spółce powierniczej lub innej formie inwestowania, który jest kontrolowany przez daną osobę lub jednostkę lub w stosunku do którego dana osoba lub jednostka może wpływać na decyzje inwestycyjne.</p>
Członek zarządu lub kierownictwa (Director or officer)	Osoby kierujące jednostką lub sprawujące w niej nadzór lub pełniące równoważne obowiązki, niezależnie od ich tytułu służbowego lub funkcji, które mogą się różnić w poszczególnych systemach prawnych.
Partner odpowiedzialny za zlecenie (Engagement partner)	Partner lub inna osoba z podmiotu odpowiedzialna za zlecenie i jego wykonanie oraz za sprawozdanie wydawane w imieniu podmiotu, oraz która – jeżeli jest to wymagane – posiada stosowne upoważnienie wydane przez organ organizacji zawodowej, prawny lub regulacyjny.

<p>Kontrola jakości wykonania zlecenia (Engagement quality control review)</p>	<p>Proces mający zapewnić – przed lub na dzień wydania sprawozdania – obiektywną ocenę istotnych osądów i wniosków sformułowanych podczas sporządzania sprawozdania przez zespół wykonujący zlecenie.</p>
<p>Zespół wykonujący zlecenie (Engagement team)</p>	<p>Wszyscy partnerzy i cały personel wykonujący zlecenie, jak również wszystkie osoby zaangażowane przez podmiot lub podmiot należący do sieci, które przeprowadzają procedury atestacyjne związane ze zleceniem. Pojęcie to nie obejmuje zewnętrznych ekspertów zaangażowanych przez podmiot lub podmiot należący do sieci.</p>
<p>Dotychczasowy księgowy (Existing accountant)</p>	<p>Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód aktualnie wyznaczony do przeprowadzenia badania lub świadczenia usług z dziedziny rachunkowości, podatków i doradztwa lub podobnych zawodowych usług na rzecz klienta.</p>
<p>Zewnętrzny ekspert (External expert)</p>	<p>Osoba (niebędąca partnerem lub członkiem zawodowego personelu, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo przez podmiot lub podmiot należący do sieci) lub organizacja posiadająca umiejętności, wiedzę i doświadczenie w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której pracę w tej dziedzinie zawodowy księgowy wykorzystuje jako pomoc przy uzyskiwaniu odpowiednich i wystarczających dowodów.</p>
<p>Udział finansowy (Financial interest)</p>	<p>Udział w kapitale własnym lub w innych papierach wartościowych, obligacjach, pożyczkach lub innych instrumentach dłużnych wyemitowanych przez jednostkę, w tym prawa i obowiązki do nabycia takiego udziału oraz instrumentów pochodnych bezpośrednio powiązanych z tym udziałem.</p>
<p>Sprawozdania finansowe (Financial statements)</p>	<p>Uporządkowane przedstawienie historycznych informacji finansowych – włącznie z informacjami dodatkowymi – których celem jest przekazanie informacji o zasobach gospodarczych jednostki lub jej zobowiązaniach w określonym momencie czasu lub o ich zmianach w danym okresie zgodnie z ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej. Powiązane informacje dodatkowe zwykle obejmują podsumowanie znaczących zasad (polityki) rachunkowości oraz inne informacje objaśniające. Termin ten może dotyczyć pełnego zestawu sprawozdań finansowych, jak również pojedynczego sprawozdania, na przykład bilansu lub rachunku przychodów i kosztów oraz powiązanych informacji objaśniających.</p>
<p>Sprawozdanie finansowe, o których podmiot wyda opinię z badania (Financial statements on which the firm will express an opinion)</p>	<p>W przypadku pojedynczej jednostki – sprawozdania finansowe tej jednostki. W przypadku skonsolidowanych sprawozdań finansowych, rozumianych także jako sprawozdania finansowe grupy – skonsolidowane sprawozdania finansowe.</p>
<p>Podmiot (Firm)</p>	<p>(a) Osoba fizyczna prowadząca działalność, spółka lub korporacja zawodowych księgowych,</p> <p>(b) Jednostka kontrolująca osobę, spółkę lub korporację, o której mowa w pkt (a) poprzez strukturę własnościową, zarządzania lub w inny sposób oraz</p> <p>(c) Jednostka kontrolowana przez osobę, spółkę lub korporację, o której mowa w pkt (a) poprzez strukturę własnościową, zarządzania lub w inny sposób.</p>
<p>Historyczne informacje finansowe (Historical financial information)</p>	<p>Wyrażone w kategoriach finansowych informacje odnoszące się do określonej jednostki, pochodzące głównie z systemu rachunkowości tej jednostki, które dotyczą zdarzeń gospodarczych mających miejsce w przeszłych okresach albo warunków lub okoliczności gospodarczych istniejących w określonych momentach w przeszłości.</p>
<p>Najbliższa rodzina (Immediate family)</p>	<p>Małżonek (lub partner życiowy) lub osoba pozostająca na utrzymaniu.</p>

<p>Niezależność (Independence)</p>	<p>Niezależność to:</p> <p>(a) Niezależność umysłu - stan umysłu, który umożliwia sformułowanie wniosku wolnego od różnego rodzaju wpływów wpływających na zawodowy osąd, w związku z czym pozwalający danej osobie na działanie uczciwe, obiektywne i nacechowane zawodowym sceptycyzmem.</p> <p>(b) Niezależność wizerunku – unikanie faktów i okoliczności na tyle znaczących, że racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia – oceniająca wszystkie istotne fakty i okoliczności– mogłaby zasadnie uznać, że uczciwość, obiektywizm lub zawodowy sceptycyzm podmiotu lub członka zespołu wykonującego badanie lub zlecenie atestacyjne zostały naruszone.</p>
<p>Pośredni udział finansowy (Indirect financial interest)</p>	<p>Udział finansowy przynoszący korzyści i posiadany poprzez udział w: zbiorowym instrumencie inwestycyjnym, masie spadkowej, spółce powierniczej lub innej formie inwestowania, który nie jest kontrolowany przez daną osobę lub jednostkę lub w stosunku do którego dana osoba lub jednostka nie ma wpływu na decyzje inwestycyjne.</p>
<p>Kluczowy partner odpowiedzialny za badanie (Key audit partner)</p>	<p>Partner odpowiedzialny za zlecenie, osoba odpowiedzialna za przeprowadzenie kontroli jakości wykonania zlecenia oraz inni partnerzy odpowiedzialni za badanie – o ile takie osoby istnieją – podejmujący kluczowe decyzje lub wydający osądy na temat znaczących spraw związanych z badaniem sprawozdań finansowych, o których podmiot wyda opinię z badania. W zależności od okoliczności oraz roli pełnionej przez te osoby w związku z badaniem, termin „inni partnerzy odpowiedzialni za badanie” może na przykład odnosić się do partnerów odpowiedzialnych za znaczące jednostki zależne lub oddziały.</p>
<p>Jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych (Listed entity)</p>	<p>Jednostka, której akcje, papiery wartościowe lub instrumenty dłużne są notowane na uznanej giełdzie papierów wartościowych lub znajdują się w obrocie w oparciu o regulacje wydane przez uznaną giełdę papierów wartościowych lub podobny organ.</p>
<p>Sieć (Network)</p>	<p>Większa struktura:</p> <p>(a) Która ma za cel współpracę oraz</p> <p>(b) Której wyraźnym celem jest podział zysków lub wydatków lub która posiada wspólnego właściciela, system kontroli bądź kierownictwo, wspólne zasady (politykę) i procedury kontroli jakości, wspólną strategię gospodarczą, korzysta ze wspólnej nazwy lub znaczącej części zawodowych zasobów.</p>
<p>Podmiot należący do sieci (Network firm)</p>	<p>Podmiot lub jednostka należąca do sieci.</p>
<p>Biuro (Office)</p>	<p>Jednostka organizacyjna wyraźnie wyodrębniona na podstawie kryterium geograficznego lub profilu działalności.</p>
<p>Zawodowy księgowy (Professional accountant)</p>	<p>Osoba będąca członkiem organizacji członkowskiej IFAC⁹ [w tym biegły rewident].</p>

⁹ Uw. tłum.: obecnie w IFAC prowadzona jest dyskusja na temat tak szeroko rozumianej definicji zawodowego księgowego i należy się spodziewać jej zmiany.

<p>Zawodowy księgowy zatrudniony w jednostce gospodarczej (Professional accountant in business)</p>	<p>Zawodowy księgowy zatrudniony lub zaangażowany na stanowisku wykonawczym lub niewykonawczym w takich branżach jak handel, przemysł, usługi, sektor publiczny, edukacja, w organizacjach nie nastawionych na zysk, organach regulacyjnych lub organizacjach zawodowych bądź zawodowy księgowy związany umową z takimi jednostkami.</p>
<p>Zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód (Professional accountant in public practice)</p>	<p>Zawodowy księgowy, niezależnie od klasyfikacji funkcjonalnej (np. rewizja finansowa, podatki lub doradztwo) zatrudniony w podmiocie świadczącym profesjonalne usługi. Termin ten ma również zastosowanie do podmiotu założonego przez zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód.</p>
<p>Usługi zawodowe (Professional services)</p>	<p>Usługi wymagające posiadania umiejętności z dziedziny rachunkowości lub pokrewnych, świadczone przez zawodowego księgowego, w tym dotyczące prowadzenia ksiąg rachunkowych, rewizji finansowej, podatków, doradztwa z zakresu zarządzania oraz usług zarządzania finansowego.</p>
<p>Jednostka zainteresowania publicznego (Public interest entity)</p>	<p>(a) Jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych oraz (b) Jednostka: (i) zdefiniowana przez prawo lub regulacje jako jednostka zainteresowania publicznego lub (ii) na którą prawo lub regulacje nakładają obowiązek przeprowadzenia badania sprawozdań finansowych zgodnie z tymi samymi wymogami niezależności, które mają zastosowanie do badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych. Takie regulacje mogą być wydawane przez wszystkie organy regulacyjne, w tym przez regulatorów z dziedziny rewizji finansowej.</p>
<p>Jednostka powiązana (Related entity)</p>	<p>Jednostka, którą charakteryzuje jakiegokolwiek z poniżej wymienionych powiązań z klientem: (a) Jednostka sprawująca bezpośrednią lub pośrednią kontrolę nad klientem, jeżeli klient jest istotny dla takiej jednostki. (b) Jednostka posiadająca bezpośredni udział finansowy w jednostce będącej klientem, jeżeli jej wpływ na klienta jest znaczący, a posiadany udział finansowy jest dla niej istotny. (c) Jednostka bezpośrednio lub pośrednio kontrolowana przez klienta. (d) Jednostka, w której klient lub jednostka powiązana z klientem w rozumieniu pkt (c) posiada bezpośredni udział finansowy, który umożliwia jej wywieranie znaczącego wpływu na taką jednostkę, a udział ten jest istotny dla klienta i powiązanej z nim jednostki, o której mowa w pkt (c) oraz (e) Jednostka pozostająca pod wspólną kontrolą z klientem (zwana dalej „jednostką siostrzaną”), jeżeli zarówno jednostka siostrzana, jak i klient są istotne dla jednostki, która je kontroluje.</p>
<p>Klient zlecenia przeglądu (Review client) Zlecenie przeglądu (Review engagement)</p>	<p>Jednostka, na rzecz której podmiot wykonuje zlecenie przeglądu. Zlecenie atestacyjne, przeprowadzone zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Zleceń Przeglądu lub równoważnymi standardami, w ramach którego – w oparciu o procedury nie dostarczające wszystkich dowodów, których wymaga badanie sprawozdań finansowych – zawodowy księgowy wykonujący wolny zawód formułuje wniosek, czy istnieje jakakolwiek przesłanka rodząca przekonanie, że sprawozdania finansowe nie zostały we wszystkich istotnych aspektach sporządzone zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami</p>

<p>Zespół wykonujący zlecenie przeglądu (Review team)</p>	<p>sprawozdawczości finansowej.</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Wszyscy członkowie zespołu wykonującego zlecenie przeglądu oraz (b) Wszystkie inne osoby związane z podmiotem, które mogą bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia przeglądu, w tym: <ul style="list-style-type: none"> (i) osoby rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub bezpośrednio odpowiedzialne za nadzór, kierowanie lub innego rodzaju sprawowanie kontroli nad tym partnerem w związku z realizacją zlecenia przeglądu, w tym osoby zajmujące stanowiska odpowiednio wyższe od partnera odpowiedzialnego za zlecenie po osoby pełniące funkcję starszego lub zarządzającego partnera (dyrektora generalnego lub inną równoważną funkcję), (ii) osoby udzielające porad z zakresu specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub innych zdarzeń związanych ze zleceniem oraz (iii) osoby, które przeprowadzają kontrolę jakości zlecenia, w tym osoby przeprowadzające kontrolę jakości wykonania zlecenia. (c) Wszystkie osoby z firmy należącej do sieci, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia przeglądu.
<p>Sprawozdania finansowe specjalnego przeznaczenia (Special purpose financial statements)</p>	<p>Sprawozdania finansowe sporządzone zgodnie z założeniami sprawozdawczości finansowej w celu zaspokojenia zapotrzebowania konkretnych użytkowników na informacje finansowe .</p>
<p>Osoby sprawujące nadzór nad jednostką (Those charged with governance)</p>	<p>Osoby odpowiedzialne za nadzorowanie strategicznego kierunku działalności jednostki, oraz wypełnianie obowiązków związanych z rachunkowością jednostki. Obejmuje to sprawozdawczość finansową.</p>

Data wejścia w życie

Niniejszy Kodeks wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2011 roku, przy czym dopuszcza się możliwość jego wcześniejszego przyjęcia. Do niniejszego Kodeksu mają zastosowanie następujące przepisy przejściowe:

Jednostki zainteresowania publicznego

1. Rozdział 290 Kodeksu zawiera dodatkowe postanowienia dotyczące niezależności, które mają zastosowanie, gdy klientem badania lub przeglądu jest jednostka zainteresowania publicznego. Dodatkowe postanowienia wynikające z nowej definicji jednostki zainteresowania publicznego lub wytycznych zawartych w paragrafie 290.26 wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2012 roku. W przypadku wymogów dotyczących rotacji partnerów, mają zastosowanie postanowienia przejściowe zawarte w paragrafach 2 i 3 poniżej.

Rotacja partnerów

2. W przypadku partnera objętego postanowieniami paragrafu 290.151 dotyczącymi rotacji ze względu na to, że taki partner odpowiada nowej definicji „kluczowego partnera badania” oraz nie jest partnerem odpowiedzialnym za zlecenie ani osobą odpowiedzialną za kontrolę jakości wykonania zlecenia, postanowienia dotyczące rotacji mają zastosowanie do badań sprawozdań finansowych lub przeglądów sprawozdań finansowych za lata rozpoczynające się 15 grudnia 2011 roku i później. Na przykład, w przypadku klienta badania, którego rok obrotowy kończy się z końcem roku kalendarzowego, – jeżeli kluczowy partner badania nie jest partnerem odpowiedzialnym za zlecenie ani osobą odpowiedzialną za kontrolę jakości wykonania zlecenia i pełnił funkcję kluczowego partnera badania przez siedem lat lub dłużej (tj. w trakcie badań przeprowadzonych za lata 2003-2010) - ma obowiązek poddania się rotacji po przepracowaniu kolejnego roku na stanowisku kluczowego partnera badania (tj. po zakończeniu badania za rok 2011).
3. W przypadku partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub osoby odpowiedzialnej za kontrolę jakości wykonania zlecenia, która bezpośrednio przed objęciem jednej z tych funkcji występowała w roli kluczowego partnera u klienta i która na początku pierwszego roku finansowego rozpoczynającego się 15 grudnia 2010 roku lub później pełniła funkcję partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub osoby odpowiedzialnej za kontrolę jakości wykonania zlecenia przez sześć lat lub krócej, postanowienia dotyczące rotacji mają zastosowanie do badań lub przeglądów sprawozdań finansowych za lata rozpoczynające się 15 grudnia 2011 roku lub później. Na przykład, w przypadku klienta badania, którego rok obrotowy kończy się z końcem roku kalendarzowego – partner badania, który przez okres czterech lat (tj. w trakcie badań przeprowadzanych za lata 2002-2005) pełnił na rzecz klienta badania inną funkcję kluczowego partnera badania, a następnie funkcję partnera odpowiedzialnego za zlecenie przez okres kolejnych pięciu lat (tj. w trakcie badań przeprowadzanych za lata 2006-2010), ma obowiązek poddania się rotacji po przepracowaniu kolejnego roku na stanowisku partnera odpowiedzialnego za zlecenie (tj. po zakończeniu badania za rok 2011).

Usługi nieatestacyjne

4. Paragrafy 290.156-290.219 dotyczą usług nieatestacyjnych świadczonych na rzecz klienta badania lub klienta zlecenia przeglądu. Jeżeli w chwili wejścia w życie niniejszego Kodeksu na rzecz klienta badania lub klienta zlecenia przeglądu świadczone są usługi dopuszczone na mocy Kodeksu z czerwca 2005 roku (zaktualizowanego w lipcu 2006 r.), ale zabronione lub podlegające ograniczeniom na mocy niniejszego zaktualizowanego Kodeksu, podmiot może kontynuować świadczenie takich usług tylko wtedy, gdy zostały one objęte umową i rozpoczęto ich świadczenie przed 1 stycznia 2011 roku, a zakończono przed 1 lipca 2011 roku.

Wynagrodzenia – relatywna wysokość

5. Zgodnie z paragrafem 290.222, jeżeli klientem badania lub zlecenia przeglądu jest jednostka zainteresowania publicznego, a suma wynagrodzeń uzyskanych od tego klienta oraz jednostek z nim powiązanych (omówionych w paragrafie 290.27) w ciągu dwóch kolejnych lat wynosi ponad 15% łącznej sumy wynagrodzeń podmiotu wydającego opinię o sprawozdaniach finansowych, przed lub po wydaniu opinii z badania (jak to zostało omówione w paragrafie 290.222) przeprowadza się kontrolę badania za drugi rok. Wymóg ten ma zastosowanie do badań lub przeglądów sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2010 roku lub później. Na przykład, jeżeli w przypadku klienta badania, którego rok kończy się z końcem roku kalendarzowego – suma wynagrodzeń uzyskanych od tego klienta przekracza próg 15% za lata 2011 i 2012, to przed lub po wydaniu opinii z badania dokonuje się przeglądu badania sprawozdań finansowych za rok 2012.

Zasady wynagradzania i oceny

6. Zgodnie z paragrafem 290.229 wynagrodzenie lub ocena kluczowego partnera badania nie mogą być uzależnione od jego wyników sprzedaży usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania. Wymóg ten wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2012 roku. Kluczowy partner badania może jednak otrzymać wynagrodzenie po 1 stycznia 2012 roku skalkulowane na podstawie dokonanej przed 1 stycznia 2012 roku oceny wyników partnera w oparciu o sprzedaż usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania.