

Podstawa wniosków  
Opracowana przez pracowników  
IESBA®

*International Ethics Standards Board  
for Accountants®*

---

## Zmiany w Kodeksie związane z technologią

**IESBA**

International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®

## O IESBA

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

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

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

Prawa autorskie © kwiecień 2023 r., International Federation of Accountants (IFAC). Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zgód, patrz [strona 35](#).

**PODSTAWA WNIOSKÓW:  
ZMIANY W KODEKSIE ZWIĄZANE Z TECHNOLOGIĄ**

---

**SPIS TREŚCI**

<b>I.</b>	<b>Wprowadzenie</b> .....	<b>4</b>
A.	Informacje o zmianach związanych z technologią.....	4
<b>II.</b>	<b>Informacje ogólne</b> .....	<b>4</b>
A.	Opracowanie propozycji projektu i zmiany związane z technologią.....	4
B.	Cel Projektu .....	5
C.	Powiązania z innymi strumieniami prac IESBA i koordynacja z IAASB .....	5
D.	Projekt do dyskusji dotyczący technologii.....	6
<b>III.</b>	<b>Istotne sprawy</b> .....	<b>7</b>
A.	Umiejętności zawodowe (rozdział 113).....	7
B.	Poufność (rozdział 114) .....	9
C.	Złożone okoliczności (rozdział 120).....	16
D.	Korzystanie z technologii (rozdziały 200, 220, 300 i 320) .....	18
E.	Bliskie powiązania gospodarcze (rozdział 520, zmiany dostosowawcze w rozdziale 920).....	22
F.	Hosting (podrozdział 606, zmiany dostosowawcze w rozdziale 900).....	25
<b>IV.</b>	<b>Inne uwagi związane ze zmianami w projekcie do dyskusji</b> .....	<b>27</b>
<b>V.</b>	<b>Pozostałe kwestie</b> .....	<b>31</b>
<b>VI.</b>	<b>Data wejścia w życie</b> .....	<b>33</b>

## I. Wprowadzenie

1. Na posiedzeniu w listopadzie-grudniu 2022 r. IESBA jednogłośnie zatwierdziła zmiany Kodeksu związane z technologią.
2. Niniejsza Podstawa wniosków została opracowana przez pracowników IESBA i wyjaśnia ona, w jaki sposób IESBA odniosła się do istotnych kwestii poruszonych w uwagach do projektu do dyskusji oraz podczas finalizacji zmian. Dotyczy ona, ale nie stanowi części, zmian związanych z technologią, które zostały przedstawione w ostatecznej wersji.
3. Zmiany związane z technologią dotyczą najbardziej aktualnej wersji Kodeksu, tj., zawartej w wydaniu z 2022 r. Podręcznika [Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\)](#) („obowiązujący Kodeks”) wraz z zatwierdzonymi zmianami, które nie weszły jeszcze w życie w grudniu 2022 r., dotyczącymi [Definicji jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych i jednostki zainteresowania publicznego](#) oraz [Definicji zespołu wykonującego zlecenie i badania grupy](#).
4. Zmiany związane z technologią mają wpływ na wszystkie części Kodeksu i obejmują zmiany w rozdziałach 110 (tj. podrozdziałach 113 i 114), 120, 200, 220, 300, 320, 400, 520, 600 (w tym podrozdziałach 601 i 606), 900, 920 i 950. Obejmują one również zmiany w Słowniczku i zmiany dostosowawcze w rozdziałach 260 i 360 Kodeksu.

### A. Informacje o zmianach związanych z technologią

5. Zmiany wynikające z projektów [Rola i mentalne nastawienie](#) i [Usługi nieatestacyjne \(NAS\)](#) doprowadziły do zmian do Kodeksu związanych z technologią. W ostatecznym rozrachunku zmiany związane z technologią zwiększają solidność Kodeksu i zwiększają jego znaczenie w środowisku przekształcanym przez szybki postęp technologiczny i przyspieszoną cyfryzację.
6. Są one oparte na ogólnych zasadach i mają zastosowanie do wszystkich technologii, a w efekcie są wystarczające, w możliwym zakresie, w obliczu stale zmieniającego się krajobrazu transformacji technologii. W szczególności zmiany:
  - Zawierają wskazówki dotyczące elementów podstawowych zasad, które są ważne dla ery cyfrowej.
  - Zwiększają adekwatność Kodeksu w kierowaniu mentalnym nastawieniem i postępowaniem zawodowych księgowych (ZK) zatrudnionych w przedsiębiorstwach i wykonujących wolny zawód, aby poradzili sobie ze zmianami spowodowanymi wykorzystaniem technologii.
  - Ulepszają Międzynarodowe standardy niezależności (MSN) poprzez wyjaśnienie i odniesienie się do okoliczności, w których firmy i firmy należące do sieci mogą lub nie mogą świadczyć usługę nieatestacyjną związaną z technologią klientowi badania lub klientowi zlecenia atestacyjnego.

## II. Informacje ogólne

### A. Opracowanie propozycji projektu i zmiany związane z technologią

7. Genezą projektu technologicznego było skupienie się na rozwoju technologii jako obszarze o wysokim priorytecie w [Strategicznym planie pracy IESBA na lata 2019-2023](#), zgodnym ze strategicznym wkładem Public Interest Oversight Board (PIOB).

8. Ta [Propozycja projektu](#), zatwierdzona w marcu 2020 r., została oparta na zaleceniach zawartych w [Raporcie z Fazy 1](#) Grupy Roboczej IESBA ds. technologii, w którym podsumowano wpływ trendów i rozwoju sztucznej inteligencji (AI), dużych zbiorów danych (big data) i analizy danych na etyczne postępowanie zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach i wykonujących wolny zawód.
9. Od tego czasu projekt technologiczny IESBA opierał się dodatkowo o:
  - Informacje zwrotne związane z technologią na temat [Projekt do dyskusji](#) dotyczącego świadczenia usług nieatestacyjnych ze stycznia 2020 r.
  - [Informacje zwrotne](#) na temat dwóch [ankiet](#) z października 2020 r. na tematy: „Technologia i złożoność w środowisku zawodowym” oraz „Wpływ technologii na niezależność biegłego rewidenta”.
  - Odpowiedzi interesariuszy na [Projekt do dyskusji](#) IESBA dotyczący technologii.
  - Spostrzeżenia i obserwacje z Fazy 2 ustalania faktów przez Grupę Roboczą ds. technologii, w tym niektóre zalecenia określone w [Raporcie końcowym z Fazy 2](#) z listopada 2022 r.<sup>1</sup>
  - Ukierunkowany wkład interesariuszy wraz z poradami Consultative Advisory Group IESBA (CAG) i grupy ds. współpracy pomiędzy IESBA a krajowymi organami ustanawiającymi standardy.

## **B. Cel Projektu**

10. Celem projektu było zareagowanie w odpowiednim czasie na transformacyjny wpływ głównych trendów i rozwoju technologii na funkcje rachunkowości, atestacji i finansów. Zmiany związane z technologią leżą w interesie publicznym, ponieważ pomogą zapewnić, że postanowienia Kodeksu pozostaną aktualne i dostosowane do celu.

## **C. Powiązania z innymi strumieniami prac IESBA i koordynacja z IAASB**

### *Grupa Robocza ds. technologii IESBA*

11. Przy opracowywaniu i finalizowaniu zmian do Kodeksu związanych z technologią IESBA wzięła pod uwagę odpowiednie wstępne spostrzeżenia i obserwacje powstałe w trakcie ustalania faktów przez Grupę Roboczą ds. technologii oraz ostateczne spostrzeżenia i zalecenia zawarte w Raporcie Grupy Roboczej [z Fazy 2](#).

### *Koordynacja pomiędzy IAASB i IESBA*

12. Podczas finalizowania zmian w projekcie do dyskusji IESBA kontynuowała koordynację z International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) w celu utrzymania zgodności i interoperacyjności pomiędzy zestawami standardów obu Rad. W szczególności podjęto kroki w celu

---

<sup>1</sup> Faza 2 ustalania faktów w obszarze technologii miała na celu identyfikację i ocenę potencjalnego wpływu technologii na postępowanie zawodowych księgowych oraz adekwatność i możliwość zastosowania Kodeksu. Koncentrując się na najpilniejszych nowych, przełomowych i transformacyjnych technologiach, obejmowała analizę danych zastanych i wywiady z interesariuszami oraz inne działania informacyjne. Raport końcowy z Fazy 2 zawiera przegląd krajobrazu technologicznego, a także kluczowe tematy, wnioski, spostrzeżenia i zalecenia dla IESBA i innych podmiotów.

zapewnienia, że:

- Zmiany zachowają obecną spójność Części 4B Kodeksu z terminami i pojęciami zawartymi w Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmienionym), [Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych](#).
- Zmiany w odniesieniu do podstawowej zasady poufności nie wymagają zmian dostosowawczych do Międzynarodowego Standardu Zarządzania Jakością (MSZJ) 1<sup>2</sup> wydanego przez IAASB.

#### D. Projekt do dyskusji dotyczący technologii

12. W dniu 18 lutego 2022 r. IESBA opublikowała proponowane zmiany do Kodeksu, jak określono w projekcie do dyskusji [Proponowane zmiany w Kodeksie związane z technologią](#) z terminem zgłaszania uwag do 20 czerwca 2022 r. [Otrzymano pięćdziesiąt listów z uwagami](#) od różnych grup interesariuszy i z różnych regionów geograficznych. Oprócz dwóch członków Grupy Monitorującej (GM)<sup>3</sup>, wśród respondentów znalazło się sześć organów regulacyjnych i organów nadzoru nad badaniami sprawozdań finansowych, 27 organizacji zawodowych księgowych (OZK),<sup>4</sup> dwa niezależne krajowe organy ustanawiające standardy,<sup>5</sup> dziewięć firm i cztery inne podmioty, w tym Grupa Doradcza IFAC ds. małych i średnich Praktyk (IFAC SMP AG) oraz twórca oprogramowania AI.
13. Ogólnie rzecz biorąc, respondenci z różnych zainteresowanych grup i regionów wyrazili zdecydowane poparcie dla propozycji. Zasugerowali również różne poprawki redakcyjne i podzielili się pewnymi obawami oraz szeregiem innych uwag, w tym podkreślając obszary, w których ich zdaniem uzasadnione byłoby wyjaśnienie. Istotne zagadnienia i główne kwestie podniesione przez respondentów oraz podejście przyjęte przez IESBA w odpowiedzi zostały omówione w rozdziale III poniżej.
14. Dokonując przeglądu swoich propozycji w celu uwzględnienia kwestii poruszonych przez respondentów projektu do dyskusji, IESBA wzięła również pod uwagę informacje uzyskane w wyniku ukierunkowanych kontaktów z przedstawicielami:
  - IESBA CAG
  - Grupy doradczej ds. technologii IAASB
  - Grupy roboczej IFIAR ds. koordynacji standardów (IFIAR SCWG)
  - Komitetu IOSCO ds. rachunkowości, badania i ujawniania informacji emitentów (Komitet 1

<sup>2</sup> MSZJ 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

<sup>3</sup> Respondentami z Grupy Monitorującej były: International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) oraz International Organization of Securities Commissions (IOSCO).

<sup>4</sup> Dla celów analizy listów z uwagami IESBA przyjmuje, że zawodowa organizacja księgowa to organizacja zrzeszająca zawodowych księgowych, firmy lub inne organizacje zawodowych księgowych. Organizacje zawodowych księgowych (OZK) to między innymi członkowie International Federation of Accountants (IFAC). Organizacje zawodowych księgowych mogą ponosić pełną, częściową lub wspólną odpowiedzialność za ustanawianie krajowych standardów etyki, w tym wymogów w zakresie niezależności, w ramach swojej jurysdykcji.

<sup>5</sup> Niezależne krajowe instytucje ustanawiające standardy mają mandat do ustanawiania krajowych standardów badania i etyki, w tym wymogów niezależności, i nie należą do zawodowych organizacji księgowych.

IOSCO)

- Forum of Firms

### III. Istotne sprawy

15. Respondenci poruszyli kwestie merytoryczne w odniesieniu do następujących sześciu obszarów, co doprowadziło do zmian w projekcie do dyskusji:

- Umiejętności zawodowe (rozdział 113).
- Poufność (rozdział 114).
- Złożone okoliczności (rozdział 120).
- Korzystanie z technologii (rozdziały 200, 220, 300 i 320).
- Bliskie relacje biznesowe (rozdział 520).
- Hosting (podrozdział 606).

Zostały one szerzej omówione poniżej.

#### A. Umiejętności zawodowe (rozdział 113)

*Projekt do dyskusji dotyczący technologii*

16. Projekt do dyskusji zaproponował dodanie „umiejętności interpersonalnych, komunikacyjnych i organizacyjnych” w paragrafie 113.1 A1 projektu do dyskusji, aby podkreślić umiejętności zawodowe, których potrzebują ZK. Opracowanie propozycji zostało oparte na [Międzynarodowych Standardach Edukacyjnych IFAC \(IES\)](#)<sup>6</sup>, które weszły w życie 1 stycznia 2021 r. i odzwierciedla potrzebę posiadania przez ZK umiejętności w zakresie technologii informacyjno-komunikacyjnych. W szczególności propozycja miała na celu podkreślenie znaczenia umiejętności zawartych w [IES 3: Umiejętności zawodowe](#).<sup>7</sup>

---

<sup>6</sup> Standardy kompetencji zawodowych w IES są udostępniane ZK poprzez ich OZK, które podlegają [Deklaracjom o obowiązkach członków Statements of Membership Obligations \(SMO\)](#) IFAC. SMO 2 określa wymagania dla organizacji członkowskich IFAC w odniesieniu do IES dla ZK i kandydatów na ZK. Paragrafy 4 i 5 SMO 2 określają, że:

- IFAC zdaje sobie sprawę, że jej organizacje członkowskie działają w różnych krajowych ramach prawnych i regulacyjnych i składają się z profesjonalistów pracujących w różnych sektorach zawodu księgowego. W związku z tym organizacje członkowskie IFAC w różnych jurysdykcjach mogą mieć różny stopień odpowiedzialności za spełnienie wymogów niniejszego SMO i powinny odnieść się do ram stosowania na stronie 7 Podręcznika SMO.
- Zgodnie z ramami stosowania organizacje członkowskie IFAC identyfikują i podejmują działania w celu przyjęcia i wdrożenia IES w swoich jurysdykcjach.

<sup>7</sup> Poziom biegłości w zakresie „Umiejętności interpersonalnych i komunikacyjnych” określony przez IES 3 oznacza dla ZK:

- Umiejętność współpracy, współdziałania i pracy zespołowej podczas realizacji celów organizacyjnych.
- Jasną i zwięzłą komunikację podczas prezentacji, dyskusji i raportowania w sytuacjach formalnych i nieformalnych.
- Posiadanie świadomości różnic kulturowych i językowych w całej komunikacji.
- Stosowanie technik aktywnego słuchania i skutecznego prowadzenia rozmów.
- Stosowanie umiejętności negocjacyjnych w celu osiągnięcia rozwiązań i porozumień.

17. Propozycje zawarte w projekcie do dyskusji odzwierciedlały pogląd IESBA, że:
- (a) „Umiejętności interpersonalne, komunikacyjne i organizacyjne” mają ogólne zastosowanie w wykonywaniu wszystkich czynności zawodowych i nie są specyficzne dla okoliczności związanych z technologią; oraz
  - (b) Obowiązujący Kodeks (tj. paragraf 113.1 A2) w wystarczający sposób określa zobowiązanie ZK do identyfikowania mających zastosowanie standardów kompetencji zawodowych i zasobów w celu spełnienia wymogu określonego w paragrafie R113.1.

#### *Uwagi respondentów*

18. Ogólnie rzecz biorąc, respondenci poparli włączenie odniesienia do takich umiejętności, chociaż niektórzy nie poparli tego lub wyrazili zastrzeżenia. Wśród zgłoszonych uwag merytorycznych uznano, że propozycja w projekcie do dyskusji:
- Wydaje się być ogólna, a nie związana z technologią.
  - Wymagałaby stosowania znaczącej subiektywnej oceny, co skutkowałoby niespójnym stosowaniem w praktyce, ponieważ ocena stopnia kompetencji w zakresie tych umiejętności jest często kwestią osobistej opinii.
  - Powinna uznawać fakt, że ZK powinni posiadać umiejętności zawodowe, które są współmierne do czynności zawodowych, które faktycznie wykonują, oraz że powinna istnieć skuteczna dwukierunkowa komunikacja między zespołem (jako całością) a klientem.
  - Sugeruje, że wyraźny brak „umiejętności interpersonalnych, komunikacyjnych i organizacyjnych” może stanowić naruszenie etyki, a ponadto może prowadzić do wniosku, że takie umiejętności są jedynymi umiejętnościami zawodowymi niezbędnymi dla ZK.
  - Może mieć dyskryminujący wpływ na osoby „neuroróżnorodne” lub nieumyślnie tworzyć bariery wejścia do zawodu.
19. Zauważono również, że potrzeba takich umiejętności zawsze istniała, zanim jeszcze zaczęto rozważać technologię.
20. Przedstawiono sugestie dotyczące innych umiejętności uważanych za niezbędne w erze cyfrowej. Na przykład „innovacyjne myślenie, zdolność adaptacji, inicjatywa, zdolność reagowania, zarządzanie zmianą, zarządzanie zakłóceniami technologicznymi i szybko zmieniającymi się praktykami pracy” oraz umiejętności związane z „technologiami informacyjnymi i komunikacyjnymi”

- 
- Stosowanie umiejętności konsultacji w celu minimalizowania lub rozwiązywania konfliktów, rozwiązywania problemów i maksymalizowania możliwości.
  - Prezentowanie pomysłów i wpływanie na innych w celu uzyskania ich wsparcia i zaangażowania.

Poziom biegłości w zakresie „Umiejętności organizacyjnych” określony przez IES 3 oznacza dla ZK:

- Podejmowanie zadań zgodnie z ustalonymi praktykami w celu dotrzymania wyznaczonych terminów.
- Weryfikacja pracy własnej i innych w celu ustalenia, czy jest ona zgodna ze standardami jakości organizacji.
- Stosowanie umiejętności zarządzania ludźmi w celu motywowania i rozwijania innych.
- Stosowanie umiejętności delegowania zadań w celu ich realizacji.
- Stosowanie umiejętności przywódczych w celu wpływania na innych, aby pracowali na rzecz realizacji celów organizacyjnych.



zawarte w IES.

#### *Decyzje IESBA*

21. IESBA wprowadziła zmiany w projekcie do dyskusji, aby odnieść się do uwag zgłoszonych przez respondentów. Paragraf 113.1 A1 podpunkt (b) został wycofany i wprowadzono nowy paragraf 113.1 A2, który:
  - Uznaje, że zawodowa wiedza i umiejętności potrzebne do kompetentnego wykonywania czynności zawodowych będą się różnić w zależności od charakteru danej czynności. Koncepcja ta została również podkreślona w zmienionym paragrafie 113.1 A3 (dotychczasowy paragraf 113.1 A2), który stanowi, że utrzymanie kompetencji zawodowych wymaga od ZK ciągłej świadomości i zrozumienia rozwoju technicznego, zawodowego, biznesowego i technologicznego związanego z podejmowanymi czynnościami zawodowymi. Zmiany podkreślają, że ZK powinien osiągnąć poziom zrozumienia *"odpowiedni do działań podejmowanych przez ZK"*.
  - Podkreśla, że umiejętności interpersonalne, komunikacyjne i organizacyjne są jedynie przykładami umiejętności zawodowych, które ułatwiają ZK interakcję z innymi, a zatem nie są jedynymi istotnymi umiejętnościami, gdy ZK podejmuje działania zawodowe. Postanowienie to podkreśla ponadto, że takie przykłady umiejętności zawodowych stanowią dodatek do stosowania wszelkiej wiedzy merytorycznej związanej z działalnością zawodową.
22. W odniesieniu do uwagi, że propozycja projektu do dyskusji nie była specyficzna dla technologii, IESBA potwierdziła, że zmiany mają mieć zastosowanie do wszystkich okoliczności, w tym tych związanych z technologią. Zmiany te skłonią ZK do przemyślenia poziomu i rodzaju umiejętności zawodowych i wiedzy niezbędnej do spełnienia wymogów paragrafu R113.1 i świadczenia kompetentnych usług zawodowych. Wytyczne te są szczególnie istotne w odniesieniu do technologii, ponieważ rola ZK stale ewoluje, na przykład ze względu na automatyzację rutynowych zadań i pojawiające się aplikacje technologiczne w miejscu pracy.
23. Odnosząc się do obawy, że ocena stopnia kompetencji w odniesieniu do przykładów umiejętności zawodowych wymaga zastosowania znaczącego subiektywnego osądu, IESBA zauważyła, że gdy ZK identyfikuje mające zastosowanie standardy kompetencji zawodowych i zasoby w celu spełnienia R113.1, może rozważyć standardy IES, które zawierają szczegółowe wytyczne dotyczące tego, co ZK powinien zaprezentować, aby zostać uznanym za posiadającego odpowiedni poziom biegłości.
24. W odniesieniu do sugestii włączenia do Kodeksu innych umiejętności, takich jak innowacyjne myślenie lub zdolność adaptacji, IESBA uznała, że takie szczegóły byłyby bardziej odpowiednie w niewiążących wytycznych, które mogą lepiej wyjaśnić, w jaki sposób umiejętności te są pomocne w dzisiejszym świecie, którego siłą napędową jest technologia<sup>8</sup>.

#### **B. Poufność (rozdział 114)**

##### *Projekt do dyskusji dotyczący technologii*

25. W paragrafie 114.1 A1 projektu do dyskusji wprowadzono wyraźne zalecenie, aby ZK zabezpieczali informacje poufne w trakcie całego cyklu zarządzania danymi (tj. od generowania lub gromadzenia

<sup>8</sup> Zob. na przykład koncepcję „innowacyjnego myślenia” opracowaną przez CPA Canada, ICAS i IFAC (kwiecień 2022 r.): [Mindset and Enabling Skills of Professional Accountants](#), w którą to publikację swój wkład miała Grupa Robocza ds. technologii.

danych po ich wykorzystanie, przekazanie, przechowywanie, rozpowszechnianie i zgodne z prawem niszczenie). W Słowniczku zawarto również nową definicję „informacji poufnych” (tj. informacji, które nie należą do domeny publicznej). W projekcie do dyskusji zaproponowano też poprawki mające na celu unowocześnienie języka w rozdziale 114, uznając, że obecnie wykorzystywane są różne narzędzia komunikacji cyfrowej i że w przyszłości będą rozwijane kolejne, nowe narzędzia komunikacji.

26. IESBA uznała te propozycje w projekcie do dyskusji za szczególnie istotne w świetle dzisiejszego świata opartego na danych i łatwości, z jaką dane są dostępne. Pogląd ten został odzwierciedlony w podejściu w projekcie do dyskusji, poprzez ustanowienie progu „poufności”, do którego ZK musi się stosować. Próg ten obejmuje informacje uzyskane przez ZK w trakcie jego relacji zawodowych lub biznesowych:
- (a) w jakikolwiek sposób (w tym poprzez spotkania „towarzyskie” z klientem);
  - (b) w jakiegokolwiek formie lub na jakimkolwiek nośniku (np. multimedialnym, pisemnym, elektronicznym, wizualnym lub ustnym); oraz
  - (c) bez względu na to, czy takie informacje są już publicznie dostępne.
27. Projekt do dyskusji odzwierciedla również pogląd IESBA, że podstawowa zasada poufności Kodeksu jest wszechstronna i ma obejmować „ochronę danych osobowych” w sposób oparty na ogólnych zasadach oraz że niewłaściwe byłoby rozszerzanie pojęcia ochrony danych osobowych w proponowanej definicji w Słowniczku. Wynika to z faktu, że pojęcie ochrony danych osobowych jest często objęte przepisami prawa i regulacjami na poziomie jurysdykcji (takimi, jak ogólne rozporządzenie UE o ochronie danych (GDPR)) i może prowadzić do różnych i potencjalnie sprzecznych podejść do interpretacji i stosowania w różnych jurysdykcjach.
28. Nadrzędne postanowienia zawarte w obowiązujących paragrafach od R100.7 do 100.7 A1 Kodeksu („... *Niektóre systemy prawne mogą zawierać postanowienia różniące się lub wychodzące poza zakres postanowień Kodeksu*” oraz „*Księgowi w tych systemach prawnych powinni zdawać sobie sprawę z tych różnic oraz przestrzegać surowszych postanowień, o ile nie zabraniają tego przepisy prawa lub regulacja*”) już wymagają od ZK przestrzegania takich krajowych przepisów prawa lub regulacji.

#### *Uwagi respondentów*

29. Respondenci ogólnie poparli propozycje zmian do rozdziału 114 i definicji w Słowniczku, i przedstawili kilka uwag i propozycji redakcyjnych mających na celu poprawę proponowanego tekstu.
30. Jeśli chodzi o podstawową zasadę poufności w ujęciu bardziej ogólnym, zgłoszono następujące główne sugestie:
- Wyjaśnienie, czy podstawowa zasada poufności ma nadal zastosowanie w przypadku, gdy inna strona upublicznia informacje (zgodnie z prawem lub bezprawnie).
  - Wyjaśnienie, czy przepisy w rozdziale 114 zabraniają wykorzystywania danych, które zostały zanonimizowane (np. do badań związanych z normami jakości ukierunkowanymi na technologię lub do szkolenia wewnętrznych systemów sztucznej inteligencji). Zalecenie A w Raporcie z Fazy 2 Grupy Roboczej ds. technologii również podkreśla tę kwestię.
31. W odniesieniu do proponowanego paragrafu 114.1 projektu do dyskusji, pojawiła się sugestia, że

Kodeks powinien zawierać materiał wyjaśniający, jakie kroki ZK powinien podjąć w celu „zabezpieczenia” informacji poufnych.

32. Jeśli chodzi o proponowaną definicję w Słowniczku, główne poruszone kwestie były następujące:
- Termin „domena publiczna” może powodować zamieszanie, ponieważ termin ten jest najczęściej kojarzony z prawami własności intelektualnej (tj. prawem autorskim).
  - Wyjaśnienie, w jaki sposób definicja w Słowniczku będzie współdziałać z lokalnymi przepisami prawa i regulacjami (w tym dotyczącymi ochrony danych osobowych). W związku z tym pojawiła się opinia, że należy uwzględnić dodatkowe wytyczne dotyczące tego, w jaki sposób ZK mogą reagować na potencjalne konflikty między lokalnymi przepisami prawa i regulacjami przy podejmowaniu zobowiązań transgranicznych. Ponadto kilku respondentów opowiedziało się za wyraźnym włączeniem terminu „ochrona danych osobowych” do definicji w Słowniczku.
  - Wyjaśnienie, jaki jest zakres informacji poufnych, na przykład, czy obejmują one adresy e-mail lub dane osobowe uzyskane w wyniku długotrwałej współpracy z klientem, lub uzyskane podczas spotkań towarzyskich, które mogą, ale nie muszą zostać znalezione za pomocą wyszukiwarek internetowych.

#### *Decyzje IESBA*

33. IESBA odniosła się do uwag zgłoszonych w odniesieniu do paragrafu 114 w kontekście koncepcji poufności zawartych w obowiązującym Kodeksie. W szczególności obecny Kodeks odnotowuje, że zachowanie poufności służy interesowi publicznemu ze względu na umożliwienie swobodnego przepływu informacji od klienta zawodowego księgowego lub zatrudniającej go organizacji do ZK ze świadomością, że informacje nie będą ujawnione osobom trzecim. Przestrzeganie przez ZK zasady poufności (tj. obowiązku zachowania poufności określonego w Kodeksie) opiera się zatem na tym podstawowym założeniu.
34. W odniesieniu do uwag dotyczących tego, kiedy informacje poufne mogą być wykorzystywane lub ujawniane bardziej ogólnie, dla jasności i spójności, IESBA rozwinęła dotychczasowy paragraf R114.1, dzieląc go na trzy paragrafy - zmieniony paragraf R114.1 oraz nowe paragrafy R114.2 i R114.3:
- Zmieniony paragraf R114.1 określa okoliczności, w których ZK powinien przestrzegać zasady poufności.  
  
Zawiera dotychczasowe punkty (a), (b), (c) i (g) paragrafu R114.1. Doprecyzowano podpunkt (d) (tj. dotychczasowy paragraf R114.1 podpunkt (g)), aby podkreślić obowiązek ZK do przestrzegania obowiązku zachowania poufności określonego w Kodeksie. To doprecyzowanie odzwierciedla zobowiązanie ZK we wstępie do paragrafu.
  - Nowy paragraf R114.2 określa okoliczności, w których ZK nie może wykorzystywać lub ujawniać informacji poufnych, w tym zakazy zawarte w dotychczasowym paragrafie R114.1 punkty (d), (e) i (f).  
  
Dodatkowo nowy paragraf wzmocnił zasadę poufności w:
    - o Punkcie R114.2(a) (tj. dotychczasowym punkcie R114.1 (d)), poprzez usunięcie dotychczasowego tekstu „poza firmą lub organizacją zatrudniającą”, aby rozszerzyć zakaz ujawniania informacji poufnych na inne osoby w firmie lub organizacji

zatrudniającej ZK.

- o Punkcie R114.2(b) (tj. dotychczasowym punkt R114.1 (e)), poprzez wyraźne wskazanie, że przepis ten ma zastosowanie w zakresie, w jakim dotyczy wykorzystania informacji poufnych na korzyść firmy lub organizacji zatrudniającej, ZK lub strony trzeciej. Ponadto zmieniony przepis wyjaśnia, że informacje poufne uzyskane w trakcie relacji zawodowych i biznesowych nie mogą być wykorzystywane w celu uzyskania jakichkolwiek korzyści, czy to osobistych, czy innych. Pozwala to uniknąć sytuacji, w której ZK musi określić, co jest uważane za korzyść (bezpośrednio lub pośrednio) o charakterze osobistym.
- o Nowy punkt R114.2(d) został dodany w celu podkreślenia, że obowiązek zachowania poufności przez ZK określony w Kodeksie ma zastosowanie nawet wtedy, gdy informacje, które były poufne w momencie ich pozyskania w ramach relacji zawodowych lub biznesowych, stają się następnie publicznie dostępne (zgodnie z prawem lub bezprawie). Zobacz również par. 37 i 38 poniżej.
- Nowy paragraf R114.3 przewiduje wyjątek od paragrafu R114.2 poprzez wyszczególnienie konkretnych warunków, w których możliwe jest wykorzystanie lub ujawnienie takich informacji:  
*„(a) istnieje prawny lub zawodowy obowiązek lub prawo uczynienia tego; lub (b) zostało to zatwierdzone przez klienta lub inną osobę uprawnioną do wyrażenia zgody na ujawnienie lub wykorzystanie informacji poufnych i nie jest to zabronione przez przepisy prawa lub regulacje”.*

Opracowując szczegółowe warunki dla tego wyjątku, IESBA wzięła pod uwagę istniejące w Kodeksie koncepcje zawarte w:

- (a) dotychczasowym paragrafie 114.1 A1(b), który stanowi, że ujawnienie informacji poufnych może być właściwe, gdy *„jest dozwolone przepisami prawa i zostało zatwierdzone przez klienta lub organizację zatrudniająca”*; oraz
- (b) dotychczasowym paragrafie R114.1(d), który stanowi, że *„zawodowy księgowy nie ujawnia informacji poufnych (...) bez odpowiedniego i szczegółowego upoważnienia, chyba że istnieje prawny lub zawodowy obowiązek lub prawo ich ujawnienia”.*

Oporając się na tych pojęciach, nowy paragraf R114.3 uznaje, że przepisy prawa i regulacje zasadniczo nie będą *wyraźnie zezwalać* na wykorzystywanie lub ujawnianie informacji poufnych w określonych celach. Postanowienie to wyjaśnia, co należy rozumieć przez właściwe i szczególne zatwierdzenie. W związku z tym szczegółowe warunki wykorzystania lub ujawniania informacji poufnych koncentrują się na tym, czy dane wykorzystanie lub ujawnienie informacji poufnych jest *wyraźnie zabronione* przez przepisy prawa lub regulacje, i określają, od kogo powinno pochodzić upoważnienie do wykorzystania lub ujawnienia informacji poufnych. W związku z tym odpowiednie dotychczasowe przepisy wymienione w punktach (a) i (b) powyżej zostały wycofane.

Zastosowanie i interakcja z postanowieniami o nieprzestrzeganiu przepisów prawa i regulacji.

35. Zmiany w podrozdziale 114 nie mają wpływu na stosowanie dotychczasowych przepisów Kodeksu dotyczących reagowania na nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji w odniesieniu do podrozdziału 114. To znaczy, że zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach i wykonujący wolny zawód nadal mają prawo, zgodnie z nowym paragrafem R114.3, do ujawnienia przypadków nieprzestrzegania przepisów prawa lub regulacji, lub podejrzenia takiego nieprzestrzegania

właściwemu organowi na warunkach określonych odpowiednio w rozdziałach 260 i 360, z zastrzeżeniem wszelkich ograniczeń poufności wynikających z przepisów prawa lub regulacji. Zgodnie z modułowym podejściem Kodeksu IESBA potwierdziła, że dodatkowe odniesienie do nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji w podrozdziale 114 nie jest konieczne.

36. Wprowadzono zmiany dostosowawcze do postanowień o nieprzestrzeganiu przepisów prawa i regulacji w częściach 2 i 3 Kodeksu, aby zaktualizować odpowiednie odniesienia do paragrafów wynikające z nowych paragrafów R114.2 i R114.3.

Obowiązek zachowania poufności określony w Kodeksie w odniesieniu do R114.2(d)

37. Nowy punkt R114.2(d) odnosi się do obowiązku przestrzegania przez ZK zasady poufności w przypadku, gdy informacje uzyskane w trakcie relacji zawodowych i biznesowych stały się publicznie dostępne, w sposób właściwy bądź niewłaściwy.

38. Opracowując ten nowy punkt, IESBA wzięła pod uwagę:

- Czy informacje, które stały się publicznie dostępne, nadal spełniają warunki definicji „informacji poufnych” zawartej w Słowniczku.

W tym względzie IESBA zwróciła uwagę, że punkt ten odnosi się do „informacji”, a nie do „informacji poufnych”, uznając, że gdy informacje są publicznie dostępne, nie spełniają już definicji informacji poufnych w Słowniczku. Niemniej jednak, IESBA potwierdziła, że pomimo tego, że takie informacje stają się publicznie dostępne, ZK nadal musi przestrzegać zasady poufności, ponieważ uzyskał te informacje w trakcie relacji zawodowych i biznesowych, chyba że spełnione są warunki wyjątku określone w nowym paragrafie R114.3<sup>9</sup>. Poniższy akapit zawiera dalsze szczegóły uzasadnienia IESBA.

- Czy wyrażenie „...publicznie dostępne, w sposób właściwy bądź niewłaściwy” wydaje się obejmować więcej scenariuszy niż jest to konieczne, ponieważ może to oznaczać, że ZK będzie musiał ubiegać się o zezwolenie na wykorzystanie lub ujawnienie informacji, albo na początku czynności zawodowych, albo przed wykorzystaniem lub ujawnieniem, w przypadku, gdy informacje te zostały już publicznie udostępnione przez klienta, na przykład w odniesieniu do uwarunkowanych czasowo wrażliwych rynkowo informacji po ich upublicznieniu.

IESBA potwierdziła, że ZK nadal ma obowiązek przestrzegania zasady poufności w odniesieniu do wszelkich informacji uzyskanych w trakcie relacji zawodowych i biznesowych.

W związku z tym, obowiązek zachowania poufności przez ZK, określony w Kodeksie, rozpoczyna się w momencie uzyskania takich informacji i trwa do momentu uzyskania zgody na ujawnienie lub wykorzystanie takich informacji od klienta lub innej osoby uprawnionej. Uzasadnieniem tego podejścia jest uniknięcie przez zawodowego księgowego:

- nieumyślnego ujawnienia większej ilości informacji niż jest publicznie dostępna (np. udostępnienie pewnych dodatkowych niuansów dotyczących informacji po ich

---

<sup>9</sup> W drodze wyjątku od postanowień paragrafu R114.2, zawodowy księgowy może ujawnić lub wykorzystać informacje poufne w przypadku, gdy:

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

- ujawnieniu) i zapobieganie późniejszemu łańcuchowi ujawnień przez odbiorcę (odbiorców) takich informacji innym nieznanym odbiorcom;
- próby ustalenia, czy ujawnienie nastąpiło prawidłowo czy nieprawidłowo, co wymagałoby zarówno wiedzy o tym, jak doszło do ujawnienia, jak i wszelkich mających zastosowanie uwarunkowań prawnych specyficznych dla jurysdykcji.
  - W jaki sposób punkt ten współgra z nowym paragrafem 114.1 A1 dotyczącym podejmowania odpowiednich działań w celu ochrony poufności informacji uzyskanych w trakcie relacji zawodowych i biznesowych; a w szczególności, co można uznać za odpowiedni poziom działań w celu ochrony informacji, które są już publicznie dostępne.

IESBA uważa, że będzie to kwestia dokonania zawodowego osądu w zależności od konkretnych faktów i okoliczności, niezależnie od tego, że ZK musi nadal przestrzegać zasady poufności, chyba że jest z niej zwolniony na warunkach określonych w paragrafie R114.3.

Na przykład, ZK może podjąć się zlecenia w związku z potencjalną transakcją, taką jak wycofanie akcji jednostki notowanej na giełdzie lub przejęcie przez jednostkę notowaną na giełdzie. Wiadomości o takiej potencjalnej transakcji mogą stać się publicznie dostępne bez naruszenia ze strony ZK. W takich okolicznościach, niezależnie od tego, w jaki sposób informacje stają się publicznie dostępne, Kodeks nakazuje ZK ~~kontynuować~~ podejmowanie odpowiednich działań w celu ochrony poufności informacji, które zostały przekazane w celu wykonania zlecenia.

#### Wykorzystanie lub ujawnienie informacji poufnych - Punkt 114.3 A3

39. Nowy paragraf 114.3 A3 został opracowany w celu przedstawienia przykładów okoliczności, w których ZK może ubiegać się o upoważnienie do wykorzystania lub ujawnienia informacji poufnych.
40. W tym względzie IESBA uznała, że czasami upoważnienie uzyskane przez ZK może mieć charakter ogólny. Jest to obecnie stosowane w niektórych umowach podpisywanych między firmami a ich klientami. Umowy te zawierają ogólne klauzule, które zezwalają na wykorzystanie poufnych informacji uzyskanych w trakcie czynności zawodowych do celów wewnętrznych szkoleń firmy lub innych inicjatyw mających na celu poprawę jakości. Przykład ten został wyraźnie opisany w paragrafie, a odniesienie do „wewnętrznych celów szkoleniowych ma obejmować szkolenia zarówno wewnętrznych systemów AI, jak i personelu w firmie lub organizacji zatrudniającej.
41. W odniesieniu do szczególnych okoliczności, w których ZK ubiega się i uzyskuje upoważnienie do wykorzystania lub ujawnienia informacji poufnych, paragraf:
  - określa, co ZK może przekazać, ubiegając się o upoważnienie, najlepiej na piśmie;
  - określa, że o takie upoważnienie należy zwrócić się do osoby fizycznej lub podmiotu, który dostarczył informacje poufne.

Ma to na celu uniknięcie potencjalnie błędnego zrozumienia przez czytelnika, że takie upoważnienie można uzyskać od strony wydającej instrukcje w związku z proponowanym wykorzystaniem informacji poufnych (na przykład zewnętrznego organizatora szkoleń, firmy rozwojowej lub badawczej lub podmiotu zlecającego badanie porównawcze itp.).

  - Informacje, które ZK może przekazać osobie fizycznej lub podmiotowi, który dostarczył takie informacje, obejmują:

- charakter informacji, które mają być wykorzystane lub ujawnione;
  - cel, w jakim informacje mają być wykorzystywane lub ujawnione (na przykład rozwój technologii, badania lub dane lub analizy porównawcze);
  - osoba fizyczna lub podmiot, które podejmą czynności, w związku z którymi informacje mają zostać wykorzystane lub ujawnione.
  - czy tożsamość osoby fizycznej lub podmiotu, które dostarczyły takie informacje, lub jakichkolwiek osób fizycznych lub podmiotów, do których odnoszą się takie informacje, będzie możliwa do zidentyfikowania na podstawie wyników wykonanych czynności, do których informacje mają być wykorzystane lub ujawnione.
42. IESBA przyznaje, że mogą wystąpić sytuacje, w których tożsamość osoby fizycznej lub podmiotu będzie widoczna na podstawie nieprzetworzonych danych – na przykład na etapie gromadzenia odpowiednich danych wejściowych do szkolenia AI lub przygotowania ankiet porównawczych. W związku z tym, ze względów praktycznych i krytycznych, ostatni punkt koncentruje się na potrzebie rozważenia, czy tożsamość osoby fizycznej lub podmiotu, który dostarczył takie informacje lub jakichkolwiek osób fizycznych lub podmiotów, do których takie informacje się odnoszą będzie możliwa do zidentyfikowania na podstawie wyników czynności, na potrzeby których informacje mają być wykorzystane lub ujawnione.
43. IESBA rozważyła również, czy możliwe jest całkowite zanonimizowanie danych podczas ich wykorzystywania lub przynajmniej w celu, w jakim informacje mają być wykorzystane (tj. dane wyjściowe). IESBA zauważyła, że rzeczywiście istnieje wiele narzędzi i technik do przeprowadzenia takiej pełnej anonimizacji, niezależnie od dostępności różnych narzędzi i technik, które umożliwiają odwrócenie anonimizacji. Takie ryzyko będzie musiało zostać ocenione i zrównoważone przez ZK przy podejmowaniu decyzji, czy należy kontynuować anonimizację poufnych informacji.

#### Pozostałe kwestie

44. W odpowiedzi na inne główne punkty i sugestie zgłoszone przez respondentów projektu do dyskusji, IESBA:
- Zastąpiła termin „zabezpieczenie” w paragrafie 114.1 A1 projekcie do dyskusji terminem „ochrona poufności”, aby lepiej nakreślić oczekiwanie, że ZK podejmie odpowiednie działania w celu ochrony poufności informacji.
  - Zastąpiła termin „domena publiczna” w definicji informacji poufnych W Słowniczku terminem „nie są publicznie dostępne”, aby uniknąć skojarzenia z prawami własności intelektualnej.
  - Dodała rozważenie *„wszelkich obowiązujących przepisów prawa lub regulacji (w tym regulacji prawnych w zakresie ochrony danych osobowych) w jurysdykcji, w której może nastąpić ujawnienie, oraz, jeśli jest inna, w jurysdykcji, z której pochodzą informacje poufne”* do zmienionego paragrafu 114.3 A2. Jest to odpowiedź na sugestię respondentów, aby zwrócić uwagę na ochronę danych osobowych, scenariusze transgraniczne i potencjalne konflikty z lokalnymi przepisami prawa i regulacjami. Niniejsza zmiana uzupełnia nadrzędne postanowienia zawarte w dotychczasowych paragrafach R100.7 do 100.7 A1 Kodeksu, które regulują różnice między postanowieniami Kodeksu a lokalnymi przepisami prawa i regulacjami.
- IESBA zastanawiała się również, czy w zmianach należy uwzględnić przepisy prawa i regulacje dotyczące miejsca przechowywania informacji (np. w chmurze). Jednakże IESBA zauważyła,

że paragraf 114.3 A2 ma na celu jedynie dostarczenie listy przykładowych czynników do rozważenia przez ZK i że nie jest możliwe naświetlenie wszystkich okoliczności lub permutacji przepisów prawa lub regulacji, które mogą mieć zastosowanie.

### C. Złożone okoliczności (rozdział 120)

#### Projekt do dyskusji dotyczący technologii

45. W projekcie do dyskusji zaproponowano wytyczne mające na celu wyjaśnienie istotnych faktów i okoliczności, które powodują powstanie złożonych okoliczności, oraz podkreślono, w jaki sposób ZK może poradzić sobie z wynikającymi z tego problemami. Opracowując propozycje, IESBA rozważyła:

- Pojęcia wyjaśnione w dokumencie dotyczącym innowacyjnego myślenia z sierpnia 2021 r. [Complexity and the Professional Accountant: Practical Guidance for Ethical Decision-making](#), do którego powstania przyczyniła się Grupa Robocza ds. technologii. W szczególności w dokumencie wyjaśniono:

*„Skomplikowane problemy mogą mieć wiele przyczyn, które wzajemnie na siebie oddziałują, ale można je rozłożyć na części i zająć się nimi krok po kroku. Wyniki są przewidywalne i proporcjonalne do nakładów, a wynikające z nich problemy są rozwiązywalne, a po ich rozwiązaniu wzór, algorytm, narzędzie lub podejście można łatwo zastosować następnym razem z przewidywalnymi konsekwencjami.*

*Złożone problemy i systemy obejmują natomiast czynniki, które są... zarówno dynamiczne, jak i interaktywne w sposób trudny lub niemożliwy do przewidzenia. ... Niewielkie zmiany w nakładach mogą mieć nieproporcjonalnie duży wpływ na wyniki, a interakcje między elementami mogą prowadzić do nieoczekiwanych synergii.*

*Ze względu na niejednoznaczność i brak możliwości wyjaśnienia [przyczyny i skutku], zasady, procesy i algorytmy, które mogą być skutecznie stosowane do skomplikowanych problemów, nie sprawdzają się w przypadku złożonych okoliczności, [a złożone okoliczności muszą być rozpatrywane holistycznie]”.*

- [Informacje zwrotne](#) od interesariuszy z [ankiety](#) z października 2020 r.: *Technologia i złożoność w środowisku zawodowym* wskazały na ogólne poparcie ze strony respondentów dla szerszych wytycznych w Kodeksie, aby pomóc ZK w poruszaniu się w złożonych okolicznościach. W szczególności 82% respondentów poparło podkreślanie złożoności jako wszechobecnego czynnika w podejmowaniu decyzji podczas stosowania ramowych założeń koncepcyjnych<sup>10</sup>.

46. Biorąc to pod uwagę, propozycje projekcie do dyskusji odzwierciedlały pogląd IESBA, że:

- Terminy „złożony” i „skomplikowany” są często używane zamiennie przez ogół społeczeństwa, w tym przez przeciętnego ZK. W związku z tym przewiduje się, że ZK mogą zwrócić się do

<sup>10</sup> W ankiecie wyszczególniono cztery opcje włączenia pojęcia „złożoności” do Kodeksu. Zainteresowane strony mogły wybrać jedną lub więcej opcji jako preferowaną drogę do rozwiązania problemu „złożoności” w Kodeksie. Opcja uwzględnienia złożoności jako czynnika w stosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych została wybrana przez największą liczbę interesariuszy.



nowego materiału wspomagające zastosowanie RZK dotyczącego złożonych okoliczności za każdym razem, gdy napotkają niejasne, trudne, skomplikowane lub złożone okoliczności. W tym względzie nie byłoby wadą, gdyby ZK uwzględniał czynniki zarządzania złożonymi okolicznościami, oprócz stosowania ramowych założeń koncepcyjnych.

- Chociaż złożone okoliczności zawsze istniały i nie są nowym zjawiskiem specyficznym dla technologii, szybka cyfryzacja zwiększyła wzajemne powiązania systemów społecznych, gospodarczych, prawnych i geopolitycznych i jest złożoną okolicznością, z którą borykają się obecnie ZK. W tym względzie wytyczne nie powinny ograniczać się do złożonych okoliczności specyficznych dla danej technologii.

#### *Uwagi respondentów*

47. Poparcie dla tych propozycji było zróżnicowane. Niektórzy respondenci poparli propozycje, inni nie poparli ich lub wyrazili zastrzeżenia. W związku z tym poczyniono następujące uwagi merytoryczne:

- Rozważając, czy konieczne jest uwzględnienie takich wytycznych w Kodeksie, wskazano, że:
  - Przestrzeganie podstawowej zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności nie wymaga rozróżnienia między sprawami skomplikowanymi i złożonymi. W obu przypadkach ZK jest zobowiązany do zdobycia i aktualizowania profesjonalnej wiedzy i umiejętności niezbędnych do świadczenia kompetentnych profesjonalnych usług.
  - Identyfikacja i zarządzanie złożonością nie zmieniąby kwestii zagrożeń i zabezpieczeń w Kodeksie, ani wymogu, aby ZK uwzględniał nowe informacje lub zmiany faktów i okoliczności.
- Koncepcja złożoności może zamiast tego zostać włączona do czynników, który należy brać pod uwagę przy ocenie zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad, lub do materiałów wspomagających zastosowanie RZK w celu rozważenia zmian w faktach i okolicznościach, z których oba stanowią część stosowania ramowych założeń koncepcyjnych.
- Pojęcie „złożoności” w Kodeksie powinno być dostosowane do sposobu, w jaki jest ono rozpatrywane w MSB 315 (zmienionym),<sup>11</sup> który wymienia „złożoność” jako jeden z „czynników ryzyka nieodłącznego”. Zachęciłoby to do większej zbieżności między podejściami zawartymi w Kodeksie i MSB.
- „Złożoność” może, do pewnego stopnia, występować zawsze, ponieważ jest to pojęcie względne, które można interpretować w zależności od pochodzenia, umiejętności i doświadczenia danej osoby. Wytyczne powinny zatem odzwierciedlać poziom skalowalności, ponieważ mogą istnieć okoliczności, które nie są „złożone”, nawet jeśli obejmują zarówno elementy, które są niepewne, jak i wiele zmiennych i założeń.
- Propozycja jest niejasna, ogólna i nie odnosi się do konkretnej technologii, a jeśli zostanie sfinalizowana w takiej formie, należy opracować niewiążące materiały wyjaśniające, w jaki sposób wytyczne powinny być stosowane w praktyce.
- W Kodeksie należy zilustrować specyficzne dla technologii przykłady złożonych kwestii.

<sup>11</sup> Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 315 (zmieniony), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia*

### Decyzje IESBA

48. Podsumowując, biorąc pod uwagę poparcie dla postanowień z pewnymi zastrzeżeniami (obok poparcia z ankiety z października 2020 r. w kwestii podkreślenia złożoności jako czynnika przy stosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych), IESBA uznała, że istnieje korzyść z zachowania pewnej formy wytycznych dotyczących złożoności.
49. Aby odnieść się do wątpliwości zgłoszonych przez respondentów, IESBA wprowadziła zmiany w projekcie do dyskusji, aby włączyć pojęcie złożoności do obszaru dokonywania zawodowego osądu przy stosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych w nowych paragrafach 120.5 A6 do A8. W szczególności zmiany opierają się na materiale zawartym w dotychczasowych paragrafach 120.5 A4 i A5. Zmiany podkreślają, że złożoność jest czynnikiem, który należy brać pod uwagę przy dokonywaniu zawodowego osądu, a nie odrębną okolicznością, która zwiększa wyzwania związane ze stosowaniem ramowych założeń koncepcyjnych.
50. Podejście to zakłada, że okoliczności, w których ZK wykonuje czynności zawodowe oraz związane z nimi czynniki różnią się znacznie pod względem zakresu i złożoności. Jest to zatem koncepcyjnie zgodne z pojęciem złożoności zawartym w MSB 315 (zmienionym), co przyczyni się do spójnego stosowania MSB i Kodeksu.
51. W nowym paragrafie 120.5 A6 wprowadzono również poprawki redakcyjne do opisu złożoności, tak aby był on łatwiejszy do zrozumienia i zastosowania przez ZK (tj, „...skumulowanego efektu interakcji i zmian elementów faktów i okoliczności, które są niepewne oraz zmiennych i założeń, które są wzajemnie powiązane lub współzależne...”), dbając jednocześnie o zachowanie istoty propozycji projektu do dyskusji i innowacyjnego myślenia, na którym się opiera.
52. Materiały wspomagające zastosowanie RZK dotyczące zarządzania złożonością są zasadniczo niezmienione, z wyjątkiem:
  - Dodania nowego czynnika w nowym paragrafie 120.5 A8 *„analizowanie i badanie, w stosownych przypadkach, wszelkich niepewnych elementów, zmiennych i założeń oraz sposobu ich powiązania lub współzależności”* w oparciu o sugestie respondentów.
  - Podkreślenie, że koncepcje „zwracania uwagi” i „uświadamiania nieodłącznej niepewności lub trudności” w nowym paragrafie 120.5 A7 są już wymogami Kodeksu poprzez odniesienie do istniejących paragrafów, w odpowiedzi na uwagi członka GM.
53. Wreszcie, IESBA rozważyła, czy właściwe jest włączenie do Kodeksu przykładów specyficznych dla technologii, ale doszła do wniosku, że byłoby to zbyt szczegółowe dla Kodeksu opartego na ogólnych zasadach, a bardziej odpowiednie dla niewiążących materiałów, takich jak wydany już dokument dotyczący innowacyjnego myślenia. IESBA potwierdziła swoje stanowisko, aby nie ograniczać wytycznych do konkretnego przykładu związanego z technologią, zważywszy, że materiały wspomagające zastosowanie mają zastosowanie do wszystkich okoliczności. Z powodów określonych w paragrafie 46 IESBA potwierdziła również, że nie będzie żadnych przeciwwskazań do stosowania podejścia określonego w nowych paragrafach 120.5 A6 do A8 w trakcie wykonywania czynności zawodowych przez ZK.

### **D. Korzystanie z technologii (rozdziały 200, 220, 300 i 320)**

#### *Projekt do dyskusji dotyczący technologii*

54. Propozycje w projekcie do dyskusji wprowadziły:

- (a) przykłady kwestii, które należy brać pod uwagę przy identyfikowaniu zagrożeń, które mogą powstać, gdy ZK polegają na wynikach zastosowania technologii; oraz
- (b) przykłady czynników, które ZK powinni brać pod uwagę przy ustalaniu, czy poleganie na wynikach zastosowania technologii lub korzystanie z nich jest uzasadnione lub odpowiednie do zamierzonego celu.

#### *Uwagi respondentów*

- 55. Respondenci ogólnie poparli propozycje i przedstawili sugestie dotyczące dodatkowych czynników i poprawek redakcyjnych.
- 56. W odniesieniu do identyfikacji zagrożeń główne punkty i uwagi były następujące:
  - Zidentyfikowane kwestie powinny być powiązane z konkretnymi zagrożeniami dla przestrzegania podstawowych zasad i należy dodać podtytuł.
  - Poddano w wątpliwość, czy uzasadnione jest oczekiwanie, że ZK posiada wystarczającą wiedzę specjalistyczną lub zrozumienie, aby móc korzystać z technologii i ją analizować. W tym względzie zasugerowano, że dostęp do eksperta posiadającego taką wiedzę specjalistyczną lub zrozumienie, należy uznać za równoważny z wiedzą posiadaną przez ZK. Zalecenie B w Raporcie z Fazy 2 Grupy Roboczej ds. technologii również podkreśla tę kwestię.
  - Nie było jasne, w jaki sposób przedostatni punkt w projekcie do dyskusji „czy technologia obejmuje wiedzę specjalistyczną lub osądy księgowego, czy zatrudniającej organizacji/firmy”, stwarza zagrożenie czerpania korzyści własnych lub autokontroli, czy wiedza specjalistyczna lub osąd, o którym mowa, odnosi się do wiedzy specjalistycznej lub osądu ZK (tj. dokonywania zawodowego osądu), czy też odnosi się do wykorzystania technologii (tj. ustalania parametrów technologii) oraz czy istnieje potrzeba rozróżnienia między technologią opracowaną wewnątrz a licencjonowaną.
  - Należy uwzględnić różne dodatkowe kwestie związane z identyfikacją przez ZK zagrożeń dla podstawowych zasad. Na przykład:
    - Źródło i stosowność danych wejściowych do technologii (tj. wystarczająca jakość danych i programowanie stanowiące podstawę technologii).
    - Poziom zaawansowania lub dojrzałości technologii, ponieważ będzie to miało wpływ na dostępność informacji o tym, jak działa technologia lub jak powszechna (tj. powszechnie akceptowana) jest technologia.
    - Szczegółowe kwestie do rozważenia przez ZK w odniesieniu do szkolenia systemów sztucznej inteligencji.
  - Należy zidentyfikować i dodać zabezpieczenia w celu przeciwdziałania zagrożeniom, takie jak certyfikaty stron trzecich (w tym niezależne procesy zarządzania lub akredytacji w celu oceny jakości i funkcjonalności technologii), zgodność z uznanymi standardami technologicznymi i okresowe przeglądy.
- 57. W odniesieniu do rozważań dotyczących ustalenia, czy poleganie na wynikach technologii lub korzystanie z nich jest uzasadnione lub odpowiednie do zamierzonego celu, główne punkty i uwagi były następujące:

- Wyzwania, przed którymi stoją ZK podczas korzystania z technologii, powinny być przedstawione w rozdziale oddzielnym od *Korzystania z pracy eksperta*, ponieważ rozważania koncepcyjne są w obu przypadkach różne.

Korzystając z pracy eksperta, ZK polega na wiedzy osoby lub organizacji w odniesieniu do określonej tematyki, ich doświadczeniu, umiejętnościach, kwalifikacjach i osądach, które mają pomóc mu w pracy i wyciąganiu wniosków na podstawie raportów lub innych dokumentów przygotowanych przez eksperta. Jednak korzystając z technologii, ZK musi rozumieć wykorzystywane dane, złożoność relacji i sposób działania narzędzi w stopniu, który zapewni mu wypełnienie swoich obowiązków w zakresie kompetencji zawodowych i należytej staranności.

- Wytyczne powinny kłaść nacisk na cały proces korzystania z zasobów technologicznych, a nie na korzystanie z wyników technologii.
- Propozycje uwzględnienia dodatkowych czynników, takich jak:
  - Czy istnieją odpowiednie procesy zarządzania użytkownikami i kontrole, na przykład nadzór i autoryzacja ról przypisywanych użytkownikom w systemie i super użytkownicy.
  - Czy ogólne i stosowne mechanizmy kontrolne organizacji związane z technologią są skuteczne.
  - Podkreślenie odpowiedzialności ZK - co jest szczególnie istotne, gdy podejmowanie decyzji jest zautomatyzowane - poprzez dodanie kwestii „decyzji podejmowanych przez osoby fizyczne w związku z działaniem technologii”.
- W celu dalszego wyjaśnienia:
  - W jaki sposób punkt w projekcie do dyskusji odnoszący się do reputacji twórcy oprogramowania powinien być oceniany (tj. reputacja może być subiektywna i niewiarygodna bez dalszej należytej staranności) oraz w jaki sposób ten czynnik może wpływać na rozważania ZK, gdy nie jest możliwa ocena reputacji twórcy, zwłaszcza w przypadku nowych technologii.
  - Nadzór firmy lub organizacji zatrudniającej nad technologią będzie różny w zależności od tego, czy technologia jest opracowywana wewnątrz, czy kupowana od stron trzecich.

Na przykład firma lub organizacja zatrudniająca nie będzie w stanie przejrzeć kodu źródłowego technologii zakupionej od stron trzecich, ponieważ jest on zastrzeżony. W takiej sytuacji należy położyć nacisk na ocenę dostawców i tego, czy dostarczyli oni wystarczających informacji, aby ZK mogli sprawować nadzór nad technologią strony trzeciej.

#### *Decyzje IESBA*

58. Zmiany w projekcie do dyskusji w częściach 2 i 3 Kodeksu odnoszą się do większości głównych punktów i sugestii.

#### Rozdziały 200 i 300

59. W odniesieniu do przykładów faktów i okoliczności, które mogą stwarzać zagrożenie czerpania

korzyści własnych w paragrafach 200.6 A2 i 300.6 A2, IESBA:

- Rozważyła opinie respondentów, że nie jest natychmiast jasne, dlaczego i w jaki sposób niektóre przykłady stwarzają zagrożenie czerpania korzyści własnych. IESBA zauważyła, że przykłady opierają się na wymogu działania z wystarczającą wiedzą fachową, jak określono w rozdziale 230. W szczególności paragraf 230.2 stanowi, że „działanie bez wystarczającej wiedzy specjalistycznej stwarza zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności”, a paragraf 230.3 A2 określa przykłady faktów i okoliczności dotyczących tego, co stanowi działanie bez wystarczającej wiedzy specjalistycznej z szerszej perspektywy ZK wykonującego swoje czynności zawodowe. Takie przykłady są koncepcyjnie zgodne z przykładami określonymi w paragrafach 200.6 A2 i 300.6 A2.

W związku z tym IESBA postanowiła dodać odniesienie do rozdziału 230 *Działanie zgodne z wystarczającą wiedzę specjalistyczną* pod odpowiednimi przykładami w paragrafach 200.6 A2 i 300.6 A2, aby czytelnicy mogli lepiej zrozumieć, dlaczego i w jaki sposób powstaje zagrożenie czerpania korzyści własnych.

- Zmieniła brzmienie przykładów, aby odzwierciedlić odpowiedzialność ZK za podejmowanie etycznych decyzji w sytuacjach, w których dane są niewystarczające lub technologia jest nieodpowiednia.

Wyzwanie etyczne polega na tym, czy ZK będzie działał we własnym interesie (na przykład, aby dotrzymać terminów lub zarobić honorarium) i nadal będzie korzystał z takich niewystarczających danych lub nieodpowiedniej technologii podczas wykonywania czynności zawodowych. Znajduje to odzwierciedlenie w przykładach z dodaniem wyrażenia „może nie”. IESBA zauważyła, że to sformułowanie jest konieczne, ponieważ w przeciwnym razie ZK automatycznie naruszyłby podstawową zasadę kompetencji zawodowych i należytej staranności.

60. IESBA zauważyła, że przykłady „zabezpieczeń” podane przez respondentów są podobne, jak w przypadku rozważania istnienia warunków, polityk i procedur w celu oceny poziomu zagrożenia, a nie prawdziwych zabezpieczeń zdefiniowanych w Kodeksie. W związku z tym opracowano nowe paragrafy 200.7 A4 i 300.7 A6, aby podać przykłady okoliczności, w których ocena poziomu zagrożenia związanego z wykorzystaniem technologii może również zależeć od środowiska pracy w zatrudniającej organizacji lub firmie i jej środowiska operacyjnego.
61. W odniesieniu do sugestii, że należałoby podać dodatkowe wytyczne w celu odniesienia się do konkretnych kwestii, które powinny zostać rozważone przez ZK w związku ze szkoleniem systemów sztucznej inteligencji, IESBA jest zdania, że takie rozważania są zbyt szczegółowe dla Kodeksu i mogą stworzyć precedens polegający na włączeniu szczegółowych wytycznych dla każdego rodzaju technologii, z którą może zetknąć się ZK. IESBA zgodziła się jednak, że opracowanie wytycznych w tym obszarze jest korzystne i zauważyła, że Raport Grupy Roboczej ds. technologii z [Fazy 2](#) podkreśla kwestie, które należy wziąć pod uwagę w odniesieniu do stosowania lub rozwoju systemów AI.
62. IESBA rozważyła stosowność dodania scenariuszy w celu zilustrowania okoliczności, w których wykorzystanie technologii własnej i technologii stron trzecich zwiększa lub zmniejsza zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad. Ostatecznie stwierdziła jednak, że byłoby to niemożliwe, ponieważ każda sytuacja zależałaby od konkretnych faktów i okoliczności.

## Rozdziały 220 i 320

63. Jeśli chodzi o obawy związane ze skupianiem się na „wyniku zastosowania technologii”, IESBA potwierdziła swoją decyzję o użyciu tego wyrażenia, ponieważ „wynik zastosowania technologii” jest ostatecznie tym, co ZK wykorzysta przy wykonywaniu swoich zawodowych czynności lub świadczeniu usługi. Jednakże, aby móc korzystać z takich danych wyjściowych, cały proces korzystania z technologii jest rozważany w materiałach wspomagających zastosowanie, co można zobaczyć na podstawie następujących czynników zawartych w paragrafach 220.8 A1 i 320.11 A1:
- nadzór organizacji zatrudniającej lub firmy nad projektem, opracowaniem, wdrożeniem, obsługą, utrzymaniem, monitorowaniem, aktualizacją lub unowocześnianiem technologii;
  - kontrole dotyczące wykorzystania technologii, w tym procedury autoryzacji dostępu użytkownika do technologii i nadzorowania takiego wykorzystania;
  - stosowność danych wprowadzanych do technologii, ... oraz decyzji podejmowanych przez pojedyncze osoby w trakcie korzystania z technologii.
64. Odnosząc się do sposobu, w jaki firma lub organizacja zatrudniająca sprawuje „nadzór” nad technologią własną i obcą, IESBA jest zdania, że taki nadzór będzie rzeczywiście różnił się w zależności od faktów i okoliczności oraz że takie różnice w podejściu powstają nie tylko w odniesieniu do korzystania z technologii.

## Poleganie na pracy innych/ekspertów

65. IESBA dostosowała również układ paragrafu 320.10 A1 do dotychczasowego paragrafu 220.7 A1. Takie dostosowanie uznaje, że wykorzystanie pracy eksperta w Części 3 obejmuje rozważenie „zawodowe i etyczne standardy mają zastosowanie do eksperta”, zamiast domniemania, że ekspert podlega obowiązującym standardom zawodowym i etycznym. W związku z tym w grudniu 2022 r. IESBA zatwierdziła projekt dotyczący „Wykorzystania pracy ekspertów” w celu opracowania poprawek do Kodeksu:
- Kwestie etyki i niezależności związane z korzystaniem z usług zewnętrznego eksperta w zleceniach badania i usług atestacyjnych.
  - Kwestie etyczne dotyczące zaangażowania eksperta (zarówno wewnętrznego, jak i zewnętrznego w stosunku do zatrudniającej organizacji lub firmy) w sporządzenie i prezentację informacji finansowych i niefinansowych, w tym informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju, oraz innych działań.
  - Kwestie etyczne dotyczące zaangażowania eksperta (zarówno wewnętrznego, jak i zewnętrznego w stosunku do zatrudniającej organizacji lub firmy) w świadczenie innych usług (takich jak planowanie podatkowe i działania związane z technologią).

## E. Bliskie powiązania gospodarcze (rozdział 520, zmiany dostosowawcze w rozdziale 920)

### *Projekt do dyskusji dotyczący technologii*

66. Projekt do dyskusji zawierał wskazówkę w rozdziale 520 *Powiązania gospodarcze*, aby zachęcić firmy do rozważenia istotności postanowień dotyczących usług nieatestacyjnych w rozdziale 600, gdy technologia jest dostarczana, sprzedawana, odsprzedawana lub licencjonowana klientowi badania przez firmę lub firmę należącą do sieci. Odzwierciedlało to pogląd IESBA, że:

- Taka zachęta jest konieczna, aby uwzględnić fakt, że znaczna mniejszość - 24% respondentów ankiety z października 2020 r. [Wpływ technologii na niezależność biegłego rewidenta](#) - nie uważała, że postanowienia dotyczące usług nieatestacyjnych mają znaczenie, gdy firma sprzedaje lub licencjonuje technologię, która wykonuje usługi nieatestacyjne. Ta wskazówka miała na celu zwrócenie uwagi użytkownikom Kodeksu, którzy w takich okolicznościach odwołują się do rozdziału 520, aby odpowiednio rozważyli postanowienia rozdziału 600.
  - Odsprzedaż może polegać na „przekazaniu” produktów opracowanych przez strony trzecie klientom badania bez innych usług lub może również łączyć usługi pomocnicze lub powiązane świadczone przez firmę lub firmę należącą do sieci. W obu przypadkach firmy są proszone o rozważenie, czy postanowienia dotyczące usług nieatestacyjnych (tj. rozdział 600) są istotne dla faktów i okoliczności umowy odsprzedaży.
67. W projekcie do dyskusji dodano również przykład bliskich powiązań gospodarczych związanych z technologią i włączono pojęcia „sprzedaży” i „odsprzedaży” do dotychczasowych przykładów bliskich powiązań gospodarczych, w ramach których firma lub firma należąca do sieci dystrybuje lub sprzedaje produkty lub usługi klienta, lub odwrotnie. Finalizując projekt do dyskusji, IESBA dyskutowała nad włączeniem kolejnego przykładu bliskich powiązań gospodarczych związanych z umowami licencyjnymi na oprogramowanie pomiędzy firmą a jej klientem oraz czynnikami, które mogą mieć wpływ na bliskość takich powiązań gospodarczych. Propozycje projekcie do dyskusji odzwierciedlały pogląd IESBA, aby nie uwzględniać takiego przykładu, ponieważ wymagałoby to obszernego opisu konkretnej umowy sprzedaży lub licencji, aby czytelnicy mogli zrozumieć charakter interesów firmy w tej umowie, a to byłoby odejściem od opartego na ogólnych zasadach charakteru Kodeksu.

#### *Uwagi respondentów*

68. Odpowiedzi w większości popierały proponowaną wskazówkę w projekcie do dyskusji, choć kilku respondentów nie popierało jej lub wyraziło zastrzeżenia. W szczególności wyrażono obawy, że:
- Odniesienie do rozdziału 600 w rozdziale 520 może dezorientować użytkowników Kodeksu, ponieważ względy niezależności dla usług nieatestacyjnych i bliskich powiązań gospodarczych są różne.
  - Materiały wspomagające zastosowanie sprawiają wrażenie, że czysta odsprzedaż lub sprzedaż jest usługą nieatestacyjną, choć nie zawsze tak jest. Na przykład, w odniesieniu do odsprzedaży technologii stron trzecich w sytuacjach „samego przeniesienia”, rozdział 600 może nie mieć zastosowania.
69. Zasugerowano również, aby podać dodatkowe wyjaśnienia w zakresie „pośredniego” świadczenia usług, tj. w przypadku, gdy firmy opracowały oprogramowanie dla klientów niebędących klientami badania, którzy następnie wykorzystują to oprogramowanie do świadczenia usług na rzecz klientów badania tych firm.
70. Ogólnie poparto przykład bliskich powiązań gospodarczych wynikających z dostarczania technologii. Przedstawiono sugestie, aby uwzględnić inne przykłady, takie jak gdy firmy licencjonują oprogramowanie (a) swoim klientom badania, którzy z kolei bezpośrednio wykorzystują technologię w świadczeniu usług na rzecz własnych klientów; lub (b) od klienta badania i bezpośrednio wykorzystują technologię w świadczeniu usług na rzecz swoich klientów.

71. Pojawiły się również propozycje, aby uwzględnić ogólną zasadę identyfikacji lub oceny „bliskich powiązań gospodarczych” oraz definicję „powiązań gospodarczych”, uznając, że podane przykłady nie mogą obejmować wszystkich scenariuszy.

#### Decyzje IESBA

##### Rozważenie znaczenia postanowień dotyczących usług nieatestacyjnych

72. IESBA potwierdziła, że konieczne jest dodanie wskazówki (tj. odniesienia do postanowień dotyczących usług nieatestacyjnych) określonego w paragrafie 520.7 A1, biorąc pod uwagę wyniki ankiety, które były impulsem do jej dodania. Jednakże, aby uniknąć wrażenia, że sama odsprzedaż natychmiast równa się świadczeniu usług nieatestacyjnych, IESBA zmieniła brzmienie tekstu, aby podkreślić, że przepisy rozdziału 600 będą miały zastosowanie, jeśli są istotne dla konkretnych faktów i okoliczności. W szczególności, IESBA potwierdza, że czysta odsprzedaż, tj. umowy odsprzedaży „pass-through”, które nie są powiązane z żadnymi innymi usługami (w tym z żadnymi usługami pomocniczymi lub powiązanymi), nie stanowi usługi nieatestacyjnej.
73. Ponadto wskazówka została rozszerzona, aby zachęcić ZK do oceny, czy świadczone są usługi „pośrednie”. Na przykład rozdział 600 byłby istotny w przypadku, gdy firmy stworzyły oprogramowanie dla klientów niebędących klientami badania, którzy używają takiego oprogramowania do świadczenia usług stanowiących usługi nieatestacyjne na rzecz swoich użytkowników końcowych (tj. własnych klientów klienta niebędącego klientem badania) i gdy tacy użytkownicy końcowi są również klientami badania firmy. Opracowując niniejsze wytyczne, IESBA zastanawiała się, czy we wszystkich przypadkach firma będzie wiedziała, czy klient końcowy jest klientem badania firmy. W tym względzie IESBA zauważyła, że firmy mogą odnieść się do tej niepewności poprzez rozważenie, czy właściwe jest ustanowienie polityk i procedur, które mogą ułatwić identyfikację i monitorowanie takich sytuacji.

##### Bliskie powiązania gospodarcze

74. Nowy materiał wspomagające zastosowanie RZK w paragrafie 520.3 A3 odnosi się, na poziomie ogólnych zasad, do sugestii respondentów, aby dodać inne przykłady bliskich powiązań gospodarczych. W świetle zróżnicowanego charakteru tych umów licencyjnych i sposobu wykorzystania technologii, IESBA wyraźnie podkreśliła, że takie umowy „mogą tworzyć” bliskie powiązania gospodarcze „w zależności od konkretnych faktów i okoliczności”. Przykładowo IESBA zauważyła, że istnieje szereg przypadków, w których takie umowy są zakupami w normalnym toku działalności (tj. firma licencjonuje od klienta badania produkty lub rozwiązania, które obejmują oprogramowanie biurowe) i jako takie zwykle nie stwarzają zagrożenia dla niezależności.
75. Zdaniem IESBA przyjęte podejście skłoni użytkowników Kodeksu do ogólnego rozważenia, czy licencjonowane produkty lub rozwiązania powodują powstanie bliskich powiązań gospodarczych, uznając, że nie jest możliwe wymienienie wszystkich okoliczności bliskich powiązań gospodarczych związanych z technologią. Użycie terminu „rozwiązania” w paragrafach 520.3 A2 i 520.3 A3 ma odnosić się do rozwiązań związanych z technologią, na przykład rozwiązań, które mogą być „oprogramowaniem jako usługą”.
76. W odniesieniu do sugestii dotyczących dodania ogólnej zasady identyfikacji lub oceny bliskich powiązań gospodarczych lub dodania definicji powiązań gospodarczych, IESBA zauważyła, że wykracza to poza zakres projektu w celu kompleksowego przeglądu rozdziału 520, który to temat jest rozważany w dokumencie konsultacyjnym dotyczącym strategicznego planu pracy IESBA na lata



2024-2027.

#### Zakup produktów i usług

77. IESBA postanowiła wprowadzić poprawkę do paragrafu 520.6 A1, aby uznać, że licencjonowanie technologii w normalnym toku działalności i na warunkach rynkowych zazwyczaj nie stwarza zagrożenia dla niezależności. To wyjaśnienie zostało dokonane, ponieważ takie licencjonowanie jest dość powszechne w dzisiejszym cyfrowym świecie. Służy również jako przykład tego, kiedy umowa, na mocy której firma lub firma należąca do sieci licencjonuje produkty lub rozwiązania od klienta (tj. paragraf 520.3 A3) zazwyczaj nie tworzy bliskich powiązań gospodarczych. Zobacz także dyskusję na temat bliskich powiązań gospodarczych powyżej.
78. Sformułowanie „zakup towarów i usług” obejmuje towary i usługi zakupione za pośrednictwem platform cyfrowych.

#### **F. Hosting (podrozdział 606, zmiany dostosowawcze w rozdziale 900)**

##### *Projekt do dyskusji dotyczący technologii*

79. W projekcie do dyskusji przedstawiono przykłady przyjęcia odpowiedzialności zarządczej w odniesieniu do usług związanych z systemami informatycznymi, a zatem usługi te byłyby zabronione dla wszystkich klientów badania (paragraf 606.3 A1 projektu do dyskusji). Propozycja rozszerzyła zakaz przyjmowania odpowiedzialności zarządczej w dotychczasowych paragrafach R400.15 i zmienionym paragrafie R606.3.
80. Stanowisko w projekcie do dyskusji odzwierciedlało pogląd IESBA, że jeśli firma lub firma należąca do sieci świadczy usługi w zakresie systemów informatycznych, takie jak:
- (a) hosting danych klienta badania jako usługa (bezpośrednio na serwerach wewnętrznych lub pośrednio na serwerze dostawcy usług w chmurze) oraz
  - (b) obsługa funkcji bezpieczeństwa sieci, ciągłości działania lub odzyskiwania danych po awarii u klienta badania,
- firma nie byłaby w stanie spełnić warunku wstępnego, zgodnie z którym kierownictwo klienta badania będzie dokonywać wszystkich osądów i podejmować wszystkie decyzje, za które kierownictwo ponosi właściwą odpowiedzialność, jak określono w paragrafach R400.16 i R606.3.
81. We wniosku uznano jednak, że gromadzenie, otrzymywanie i przechowywanie przez firmę lub firmę należąca do sieci danych klientów badania w celu umożliwienia świadczenia dopuszczalnej usługi nie skutkuje przyjęciem odpowiedzialności zarządczej.

##### *Uwagi respondentów*

82. Respondenci ogólnie poparli propozycję, choć kilku z nich nie poparło jej lub wyraziło zastrzeżenia. Główne obawy dotyczyły potencjalnie niejasnej interpretacji zakazu. W szczególności:
- Czy wyrażenie „świadczy usługi związane z hostingiem” obejmuje na przykład usługi wyboru dostawcy dla platformy hostingowej, dostarczanie testów porównawczych dotyczących wymagań w zakresie przepustowości, świadczenie samej usługi infrastruktury chmury lub dostarczanie usługi lub rozwiązania za pośrednictwem chmury.
  - Czy zakres zakazu miał obejmować:

- Portale do przesyłania danych klienta w celu obsługi wyników zgodnie z wymogami standardów zawodowych, w przypadku gdy klient jest odpowiedzialny za pobranie wszelkich wyników lub innych zapisów po zakończeniu usługi. W związku z tym zasugerowano, aby termin „przekazywanie” został włączony do paragrafu 606.3 A2 projekcie do dyskusji w celu wyjaśnienia, że nie obejmuje on takich sytuacji.
- Hosting wszelkich danych, niezależnie od tego, czy są to dane źródłowe lub pierwotne klienta, czy też ich kopia.
- Zasugerowano, że przykłady powinny uwzględniać rodzaj hostowanych danych, metodę hostingu i cel hostingu.
- Zasugerowano również, że wyrażenie „bezpośrednio lub pośrednio” powinno zostać rozszerzone w Kodeksie.

### *Decyzje IESBA*

83. Do paragrafu 606.3 A1 projekcie do dyskusji wprowadzono zmiany w celu uwzględnienia uwag zgłoszonych przez respondentów. W szczególności IESBA postanowiła:
- Zastąpić wyrażenie „usługi związane z hostingiem” we wstępie projektu do dyskusji wyrażeniem „przechowuje dane lub zarządza” w celu doprecyzowania rodzaju usług hostingowych objętych zakazem.
  - Dodać trzy nowe podpunkty, aby podać przykłady sytuacji, w których określona metoda lub cel hostingu wiązałyby się z przyjęciem odpowiedzialności zarządczej.
84. IESBA stoi na stanowisku, że dalsze wyjaśnienie wyrażenia „bezpośrednio lub pośrednio” nie jest konieczne w Kodeksie, ponieważ przesłanką do jego dodania jest zapewnienie, że wszelkie środki przechowywania danych lub zarządzania hostingiem danych są objęte zakazem. Dlatego nie ma znaczenia, czy działalność jest prowadzona bezpośrednio na serwerach wewnętrznych, czy pośrednio na serwerze dostawcy usług w chmurze.
85. Nowy paragraf 606.3 A2 stwierdza, że gromadzenie, odbieranie, przekazywanie i przechowywanie danych dostarczanych przez klienta badania w trakcie badania lub w celu umożliwienia świadczenia dozwolonej usługi na rzecz tego klienta nie skutkuje przyjęciem odpowiedzialności zarządczej. IESBA postanowiła dodać termin „przekazywanie” do tego postanowienia, aby podkreślić, że portale służące do przekazywania informacji w trakcie świadczenia dozwolonej usługi nie są zabronione. IESBA dodała również wyrażenie „w trakcie badania”, aby wyjaśnić, że przekazywanie informacji w takich okolicznościach nie jest wykluczone. W związku z tym, zgodnie z paragrafem 606.3 A2, przechowywanie danych dostarczonych przez klienta badania (np. dla celów kontroli jakości, kontroli ustawowej itp.) nie stanowi przyjęcia odpowiedzialności zarządczej w trakcie badania lub świadczenia usługi ani po ich zakończeniu.
86. IESBA zastanawiała się również nad tym, czy zmiany dostosowawcze w paragrafach 900.13 A4 i A5 nie powinny być umieszczone raczej w rozdziale 950, który dotyczy usług nieatestacyjnych. Jednakże, ponieważ materiał dotyczy konkretnie przykładów usług systemów informatycznych *które skutkują przyjęciem odpowiedzialności zarządczej*, IESBA uważa, że jest on odpowiednio umiejscowiony w ramach nadrzędnych wymogów i materiałów wspomagających zastosowanie RZK odnoszących się do zakazu przyjmowania odpowiedzialności zarządczej. Przeniesienie takiego materiału do rozdziału 950 spowodowałoby potrzebę opracowania zmian w celu dalszego

rozszerzenia tego, co stanowi odpowiedzialność zarządcza i dostarczenia innych przykładów (w szczególności, ponieważ rozdział 950 nie dotyczy konkretnie usług systemów informatycznych, w przeciwieństwie do rozdziału 606).

#### **IV. Inne uwagi związane ze zmianami w projekcie do dyskusji**

90. Inne zmiany wprowadzone przez IESBA w wyniku przeglądu i analizy listów z uwagami obejmowały zmiany w następujących obszarach:

- Przejrzystość.
- Etyczne przywództwo.
- Postanowienia ogólne dotyczące usług nieatestacyjnych.
- „Rutynowe lub mechaniczne” a odpowiedzialność zarządcza.
- Usługi w zakresie systemów informatycznych a zagrożenie autokontroli.
- Sprawozdawczość niefinansowa a zagrożenie autokontroli.

##### *Przejrzystość*

91. Propozycja w projekcie do dyskusji rozszerzyła dotychczasowy wymóg Kodeksu dotyczący przejrzystości ZK w stosunku do zatrudniającej go organizacji, firmy lub odpowiednich interesariuszy w zakresie ograniczeń związanych z usługami świadczonymi i czynnościami wykonywanymi przez ZK (paragraf R113.3). W szczególności wzmocniono wymóg, aby ZK przedstawił takim zainteresowanym stronom „wystarczające informacje wyjaśniające konsekwencje tych ograniczeń”.
92. W odpowiedzi na pytania respondentów, którzy kwestionowali, jakie informacje byłyby wystarczające i kto jest w stanie ocenić ich wystarczalność, IESBA doprecyzowała sformułowanie, aby brzmiało „*wyjaśnia skutki tych ograniczeń*”, tak aby próg tego, co ZK musi osiągnąć dzięki takiej komunikacji, był wyraźnie określony.

##### *Etyczne przywództwo*

93. Propozycja w projekcie do dyskusji rozszerzyła istniejące materiały wspomagające zastosowanie RZK, które podkreślają oczekiwanie, że ZK będzie zachęcał i promował kulturę opartą na etyce w swojej organizacji, biorąc pod uwagę jego pozycję i staż pracy. W szczególności obejmuje to oczekiwanie, że ZK „będzie demonstrował etyczne postępowanie w kontaktach z organizacjami biznesowymi i osobami, z którymi księgowy, firma lub zatrudniająca go organizacja ma relacje zawodowe lub biznesowe”.
94. IESBA wprowadziła zmiany w celu uwzględnienia kluczowych uwag i sugestii respondentów:
- Wyjaśnienie, czy termin „demonstrować” oznacza dodatkową dokumentację, czy też oznacza, że postępowanie ZK musi być przejrzyste. W związku z tym IESBA zastąpiła termin „demonstrować” terminem „wykazywać się”, aby wyjaśnić, że chodzi o zachowanie ZK.
  - Rozważenie interakcji ZK z organizacjami sektora publicznego, ponieważ termin „organizacje biznesowe” wydawał się wykluczać takie organizacje. IESBA postanowiła zastąpić ten termin terminem „podmioty”, aby poszerzyć zamierzony zakres.
  - Aktualizacja dotychczasowego paragrafu 200.5 A3 w celu odzwierciedlenia rozszerzonych

oczekiwań dotyczących etycznego przywództwa.

95. Wreszcie, IESBA dodała nowy paragraf 300.5 A2 w odpowiedzi na sugestie, że dotychczasowy paragraf 200.5 A3, zmieniony na potrzeby projektu dotyczącego technologii, powinien zostać odzwierciedlony w Części 3 Kodeksu.

*Postanowienia ogólne dotyczące usług nieatestacyjnych*

96. Propozycje w projekcie do dyskusji dodały wstępny materiał wprowadzający w rozdziale 600, aby wyjaśnić, że postanowienia dotyczące usług nieatestacyjnych mają zastosowanie, gdy firma lub firma należąca do sieci wykorzystuje technologię do świadczenia usług nieatestacyjnych klientowi badania (projekt do dyskusji paragraf 600.6). Projekt do dyskusji odzwierciedla stanowisko IESBA, że takie wytyczne obejmują:
- Wszystkie możliwe sposoby, na jakie firma lub firma należąca do sieci może świadczyć usługi nieatestacyjne, w tym na przykład, gdy firma lub firma należąca do sieci wykorzystuje technologię (od strony trzeciej lub opracowaną wewnątrz) do świadczenia usług nieatestacyjnych na rzecz klienta badania.
  - W przypadku gdy firma lub firma należąca do sieci dostarcza, sprzedaje, odsprzedaje lub udziela licencji na technologię:
97. W odpowiedzi na uwagi respondentów IESBA dodała kwestię usług „pośrednich” świadczonych na rzecz klienta badania (paragraf 600.6(b)).

*„Rutynowy lub mechaniczny” charakter usług a odpowiedzialność zarządcza*

98. Propozycje w projekcie do dyskusji zawierały nowe materiały wspomagające zastosowanie RZK przypominające ZK, że zautomatyzowane usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe niekoniecznie mają charakter „rutynowy lub mechaniczny” (paragraf 601.5 A2 projektu do dyskusji). Propozycja rozwija stanowisko IESBA, że usługi z zakresu rachunkowości i usługi księgowe o charakterze „rutynowym lub mechanicznym”: (a) obejmują informacje, dane lub materiały, w odniesieniu do których klient dokonał wszelkich osądów i podjął wszelkie decyzje, jakie mogą być konieczne; oraz (b) wymagają niewielkiego lub nie wymagają zawodowego osądu (dotychczasowy paragraf 601.5 A1).
99. Propozycja w projekcie do dyskusji wprowadziła również nowe materiały wspomagające zastosowanie RZK w ramach wymogów ogólnych oraz materiały wspomagające zastosowanie odnoszące się do zakazu przyjmowania odpowiedzialności zarządczej w rozdziale 400. W materiałach tych tym podkreślono ponadto, że niezależnie od tego, czy technologia jest wykorzystywana podczas wykonywania czynności zawodowych na rzecz klienta badania, zakaz przyjmowania odpowiedzialności zarządczej ma zastosowanie (paragraf 400.16 A1 projektu do dyskusji).
100. IESBA dokonała zmian biorąc pod uwagę różne poprawki redakcyjne sugerowane przez respondentów. Główne uwagi były następujące:
- Czy termin „mechaniczny” w wyrażeniu „rutynowy lub mechaniczny” jest nadal odpowiedni, ponieważ pokrywa się z terminem „zautomatyzowany” w paragrafie 601.5 A2 projektu do dyskusji.

IESBA przyznaje, że terminy te nakładają się na siebie, ale zdecydowała się nie wprowadzać

zmian, biorąc pod uwagę, że „rutynowy lub mechaniczny” jest od dawna używanym i rozumianym zwrotem. Ponadto, zmienione postanowienia dotyczące usług nieatestacyjnych obowiązujące od grudnia 2022 r. wprowadziły paragraf 601.5 A1 w celu wyjaśnienia, co oznacza „rutynowy lub mechaniczny” charakter usług. Usunięcie terminu „mechaniczny” bez zamiaru zmiany znaczenia takiego wyrażenia może spowodować zamieszanie wśród użytkowników Kodeksu.

- Czy materiały wspomagające zastosowanie RZK w paragrafie 400.16 A1 w projekcie do dyskusji były konieczne i czy nie są zbyt szerokie - tj. wydaje się, że obejmują technologię taką, jak poczta elektroniczna.

IESBA potwierdziła, że takie materiały są niezbędne, aby odnieść się do poglądu, który wyłonił się z projektu dotyczącego usług nieatestacyjnych, że zautomatyzowane usługi mogą nie wiązać się z przyjmowaniem odpowiedzialności zarządczej. W związku z tym celem tych materiałów jest wyjaśnienie, że zawsze, gdy wykorzystywana jest technologia - czy to w celu uzupełnienia działań ZK, czy zamiast ZK - może pojawić się możliwość przyjęcia odpowiedzialności zarządczej. IESBA potwierdziła również, że zmiany mają zastosowanie do wszystkich form technologii, od poczty elektronicznej po sztuczną inteligencję.

101. Czynniki, które należy wziąć pod uwagę przy określaniu, czy zautomatyzowana usługa jest rutynowa lub mechaniczna, obejmują między innymi to, czy zautomatyzowana usługa opiera się na technologii, która polega na specjalistycznej wiedzy lub osądzie firmy lub firmy należącej do sieci lub też wymaga takiej wiedzy lub osądu. Taka wiedza specjalistyczna lub osąd obejmują metodologię technologii (taką jak logika algorytmu), ponieważ może ona wpływać na przykład na wiarygodność danych wejściowych, zastosowane założenia lub parametry lub interpretację wyników. Ustalenie, czy usługi księgowo i rachunkowe spełniają kryteria „rutynowych lub mechanicznych”, jest ważne, ponieważ takie usługi są dozwolone dla klientów badania, którzy nie są jednostkami zainteresowania publicznego (JZP). W przeciwnym razie takie usługi są zabronione.

#### *Usługi w zakresie systemów informatycznych i zagrożenie autokontroli*

102. Projekt do dyskusji zaproponował aktualizację i wzmocnienie wymogów dotyczących niezależności usług systemów informatycznych. Oprócz propozycji dotyczących przykładów usług, które skutkują odpowiedzialnością zarządczą, omówionych w sekcji III, zaproponowano:

- Rozszerzenie opisu usług związanych z systemami informatycznymi w celu podkreślenia faktu, że usługi związane z systemami informatycznymi mogą wykraczać poza projektowanie, rozwój i wdrażanie systemów sprzętowych lub oprogramowania.
- Podanie dodatkowych przykładów usług w zakresie systemów informatycznych, które mogą stwarzać zagrożenie dla autokontroli i w związku z tym są zabronione dla klientów badania będących JZP.
- Wycofanie się z dotychczasowego podejścia do świadczenia usług obejmujących wdrażanie określonego „gotowego” oprogramowania księgowego lub oprogramowania do sprawozdawczości finansowej, uznając, że takie oprogramowanie w dzisiejszym cyfrowym świecie jest prawdopodobnie licencjonowane bezpośrednio od dostawcy oprogramowania i jest zazwyczaj dostosowywane w ramach procesu wdrażania.

103. IESBA wprowadziła poprawki biorąc pod uwagę sugestie respondentów. Ponadto w zmianach wyraźnie uwzględniono cyberbezpieczeństwo, które ma coraz większe znaczenie w dzisiejszym

świecie i wzięto pod uwagę sugestie respondentów. W szczególności przykład zagrożenia związanego z autokontrolą w zakresie „projektowania, rozwoju, wdrażania, obsługi, utrzymywania, monitorowania lub aktualizowania systemów IT” został rozszerzony o usługi związane z cyberbezpieczeństwem.

104. IESBA starannie zrównoważyła elementy interesu publicznego związane ze świadczeniem takich usług na rzecz małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP) z zakazem świadczenia takich usług ze względu na powstawanie zagrożenia autokontroli. W związku z tym, w przypadku klientów niebędących JZP, takie usługi są dopuszczalne, pod warunkiem, że firma zastosuje ramowe założenia koncepcyjne do konkretnych faktów i okoliczności. W przypadku klientów badania będących JZP usługi, o których mowa w paragrafach 606.4. A1 do A3 są zabronione, gdy stanowią część lub wpływają na dokumentację księgową klienta badania lub system kontroli wewnętrznej nad sprawozdawczością finansową.
105. Wreszcie, IESBA jest świadoma, że istnieją pewne usługi w zakresie cyberbezpieczeństwa, które mogą być wymagane przez klientów, a które - w zależności od faktów i okoliczności - mogą być zbliżone do udzielania porad i rekomendacji. W tym względzie IESBA potwierdziła, że zmiany w podrozdziale 606 nie uniemożliwią firmom natychmiastowo udzielania porad i rekomendacji w odniesieniu do systemów informatycznych, w tym cyberbezpieczeństwa, swoim klientom badania. Firmy będą jednak musiały stosować obowiązujące przepisy ogólne dotyczące udzielania porad i rekomendacji w paragrafach 600.11 A1, R600.14 i R600.16 do 600.17 A1.

*Sprawozdawczość niefinansowa a zagrożenie autokontroli*

106. Propozycje projekcie do dyskusji zachowały istniejącą zgodność między częściami 4A i 4B Kodeksu. Propozycje w projekcie do dyskusji:
- Dodały wyraźne oświadczenie w zmienionym paragrafie 900.1, wskazujące, że część 4B Kodeksu ma zastosowanie do usług atestacyjnych dotyczących informacji niefinansowych jednostki, na przykład ujawnień środowiskowych, społecznych i związanych z ładem korporacyjnym.
  - Dodano przykład wyjaśniający, że świadczenie niektórych rodzajów usług związanych z systemami informatycznymi może stwarzać zagrożenie autokontroli w odniesieniu do informacji będących przedmiotem usługi atestacyjnej, tj. „projektowanie, rozwój, wdrażanie, obsługa, utrzymywanie, monitorowanie, aktualizowanie lub modernizacja systemów IT lub kontrola IT, a następnie wykonanie zlecenia atestacyjnego w odniesieniu do oświadczenia lub raportu sporządzonego na temat systemów IT lub kontroli IT”.
107. W odniesieniu do niektórych rodzajów usług w zakresie systemów IT, które mogą stwarzać zagrożenie autokontroli, IESBA wprowadziła zmiany w celu uwzględnienia dodatkowego przykładu w propozycji projektu do dyskusji. Zgodnie z sugestiami respondentów, przykład ten wyraźnie uwzględnia następujące kwestie: „projektowanie, rozwój, wdrażanie, obsługę, utrzymywanie, monitorowanie, aktualizowanie lub modernizację systemów IT, a następnie wydanie raportu atestacyjnego na temat informacji o zagadnieniu będącym przedmiotem zlecenia, takich jak elementy informacji niefinansowych, które są sporządzane na podstawie informacji generowanych przez takie systemy IT”. IESBA uważa, że ten dodatkowy przykład jest szczególnie istotny, biorąc pod uwagę gwałtowny wzrost usług związanych ze zrównoważonym rozwojem. W związku z tym IESBA zatwierdziła w grudniu 2022 r. [projekt](#) mający na celu opracowanie etyki i niezależności na potrzeby

sprawozdawczości i atestacji w zakresie zrównoważonego rozwoju.

## V. Pozostałe kwestie

108. Inne istotne kwestie poruszone przez respondentów i rozważone przez IESBA przedstawiono poniżej.

### *Oczekiwania dotyczące dokumentacji*

109. Respondenci pytali, jakie są oczekiwania dotyczące dokumentacji ZK w odniesieniu do zmian w Częściach 1-3 Kodeksu.

110. IESBA rozważyła, czy w zmianach powinny zostać uwzględnione dalsze kwestie związane z dokumentacją, ale ustaliła, że obecne postanowienia dotyczące tych kwestii w obowiązującym Kodeksie są wystarczające. Obejmuje to na przykład oczekiwania dotyczące dokumentacji określone w rozdziałach 220 *Sporządzanie i prezentacja informacji*, 270 *Nacisk na naruszenie podstawowych zasad*, 310 *Konflikty interesów*, 260 i 360 *Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji*, a także te określone w częściach 4A i 4B Kodeksu. W przypadku biegłych rewidentów jest to dodatkowo uzupełnione wymogami zawartymi w odpowiednich standardach badania.

111. W tym względzie IESBA zauważyła, że potrzeba dokumentacji nie jest kwestią, która pojawia się tylko w związku z wykorzystaniem technologii. IESBA uznała, że takie informacje zwrotne mogą stanowić źródło informacji dla potencjalnego przyszłego procesu prac mających na celu całościowy przegląd przepisów dotyczących dokumentacji w Kodeksie.

### *Zastosowanie zmian do zespołów multidyscyplinarnych*

112. Respondenci zastanawiali się, w jaki sposób ZK mogą stosować zmiany w częściach 1 i 2 Kodeksu, ponieważ często ściśle współpracują z innymi osobami w zatrudniających ich organizacjach lub firmach (np. z zespołami IT) w kwestiach związanych z wykorzystaniem technologii i zarządzaniem danymi, w tym z zachowaniem poufności.

113. W tym względzie IESBA zauważyła, że dotychczasowe paragrafy R220.7 do 220.7 A1 i R320.10 do 320.10 A1 są istotne dla korzystania przez ZK z pracy innych osób lub ekspertów, na przykład zespołów IT lub ekspertów IT w ramach zatrudniającej ich organizacji lub firmy. W szczególności ZK powinien kierować się zawodowym osądem w celu określenia odpowiednich kroków, które należy podjąć (o ile to potrzebne) podczas korzystania z pracy innych osób lub ekspertów. Obecny Kodeks zawiera czynniki, którymi ZK powinien kierować się przy dokonywaniu takich ustaleń.

114. Ponadto, IESBA zauważyła również, że zdolność ZK do przestrzegania postanowień zależy również od kontroli wewnętrznej organizacji zatrudniającej, jak również od pozycji ZK w organizacji zatrudniającej. W tym względzie zmiany uwzględniają ogólne podejście organizacji zatrudniającej do kwestii technologicznych. W szczególności:

- Paragrafy 200.7 A4 i 300.7 A6 uznają, że na ocenę poziomu zagrożenia związanego z wykorzystaniem technologii może mieć również wpływ środowisko pracy w zatrudniającej organizacji lub firmie oraz środowisko jej działalności (na przykład poziom nadzoru korporacyjnego i kontroli wewnętrznej nad technologią).
- Paragrafy 220.8 A1 i 320.11 A1 podkreślają, że nadzór nad technologią i odpowiednie kontrole dotyczące wykorzystania technologii w zatrudniającej organizacji lub firmie należą do

czynników, które należy rozważyć, gdy ZK zamierza wykorzystać wyniki zastosowania technologii.

- Paragrafy 220.11 A4 i 320.12 A1 uznają, że pozycja ZK w organizacji zatrudniającej lub firmie będzie miała wpływ na możliwość uzyskania przez niego informacji na temat czynników, które należy wziąć pod uwagę przy ustalaniu, czy właściwe jest wykorzystanie pracy innych osób lub wyników zastosowania technologii.

115. Wreszcie, jak wspomniano wyżej, nowy projekt IESBA dotyczący „wykorzystania ekspertów” obejmuje całościowy przegląd postanowień Kodeksu dotyczących wykorzystania ekspertów zarówno z punktu widzenia etyki, jak i niezależności.

#### *Zastosowanie zmian do wszystkich technologii*

116. Respondenci zastanawiali się, czy zmiany mają zastosowanie do wszystkich rodzajów technologii, takich jak poczta elektroniczna, Excel, sztuczna inteligencja, blockchain itp.

117. W tym względzie IESBA potwierdziła, że zmiany mają zastosowanie do wszystkich technologii. Jest to ważne, ponieważ zmiany zostały opracowane w sposób oparty na ogólnych zasadach, dzięki czemu Kodeks pozostaje aktualny i dostosowany do potrzeb wraz z rozwojem technologii.

118. W związku z tym użyty w Kodeksie termin „technologia” jest szeroki i ma obejmować wszystkie technologie (w tym „zautomatyzowane narzędzia i techniki” stosowane w standardach badania,<sup>12</sup> sztuczną inteligencję i uczenie maszynowe, blockchain i inne przyszłe technologie, które nie są jeszcze znane).

119. ZK powinni zatem kierować się zawodowym osądem przy określaniu poziomu wiedzy, zrozumienia, nadzoru itp., które mogą być wymagane do korzystania z technologii. Korzystanie z popularnych narzędzi, takich jak Excel, nie wyklucza możliwości wystąpienia zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad, w zależności od faktów i okoliczności.

#### *Potencjalne wyzwania związane z wdrażaniem dla małych i średnich praktyk i ZK pracujących w MŚP*

120. Respondenci zasugerowali, aby IESBA rozważyła problemy związane z wdrożeniem lub potencjalne niezamierzone konsekwencje dla małych i średnich praktyk i ZK pracujących w MŚP, na przykład wątpliwości związane z podziałem obowiązków ze względu na ograniczenia zasobów lub kosztów.

121. IESBA wzięła takie względy pod uwagę. W szczególności projekt do dyskusji został opracowany przy udziale IFAC SMP AG, a także na podstawie prac nad ustaleniem faktów Grupy Roboczej ds. technologii, które obejmowały kontakt z ZK zatrudnionymi w MŚP. W zmianach uwzględniono również wkład IFAC SMP AG w projekt do dyskusji.

#### *Kwestia tempa zmian w Kodeksie, jego długości i rosnących wymagań*

122. Respondenci komentowali tempo zmian w Kodeksie, jego długość i rosnące wymagania. IESBA zauważyła, że nie jest to nowy problem i że starannie równoważy potrzebę reagowania na zmiany lub kwestie o istotnym znaczeniu publicznym w ramach formułowania swojej strategii i planu pracy z potrzebą zapewnienia jurysdykcjom i interesariuszom wystarczającego czasu na przyjęcie zmian

---

<sup>12</sup> IESBA zauważyła, że różnica w terminologii w odniesieniu do użycia przez IESBA terminu „technologia” i użycia przez IAASB wyrażenia „zautomatyzowane narzędzia i techniki (ZNT)” jest właściwa, ponieważ termin „technologia” ma być szeroki i obejmuje ZNT.



i prace wdrożeniowe.

123. Niemniej jednak, w odniesieniu do zmian w Kodeksie dotyczących technologii - prace zespołów IESBA w obszarze technologii zostały zaprojektowane tak, aby sprostać wyzwaniu reagowania na szybkie transformacje technologiczne. Zamiast zmieniać Kodeks z każdą nową technologią, IESBA skupiła się na opracowaniu opartych na ogólnych zasadach zmian Kodeksu, które mają zastosowanie do wszystkich technologii. IESBA uważa, że takie zmiany w znacznym stopniu przyczynią się do zabezpieczenia Kodeksu na przyszłość w miarę postępu technologicznego.
124. IESBA skupi się teraz na monitorowaniu rozwoju technologii, dając czas na przyjęcie tych zmian i wykonanie przez strony zainteresowane niezbędnych działań wdrożeniowych. Ta zmiana idzie w parze z ukończeniem Fazy 2 prac związanych z ustalaniem faktów przez Grupę Roboczą ds. technologii, która zamknęła się wnioskiem, że kluczowe tematy związane z etyką i niezależnością wynikające z transformacji technologicznych zaobserwowanych w latach 2019-2022 stają się z czasem coraz bardziej spójne. Zebrane obszernie spostrzeżenia pozostają również istotne pomimo różnych rodzajów technologii poddawanych ocenie i ewaluacji.
125. Wreszcie, aby wspomóc działania monitorujące, IESBA powołała Grupę ekspertów ds. technologii składającą się z 8 osób z praktycznym doświadczeniem w zakresie obecnych i powstających technologii.

## VI. Data wejścia w życie

126. Jak wspomniano powyżej, niektórzy respondenci projektu do dyskusji byli zaniepokojeni tempem zmian, długością i rosnącymi wymogami Kodeksu.

### *Decyzje IESBA*

127. IESBA ustaliła, że data wejścia w życie powinna być następująca:
- Zmiany do Części 1-3 obowiązują od 15 grudnia 2024 r.
  - Zmiany do Części 4A obowiązują dla badań i przeglądów sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2024 r. lub później.
  - Zmiany dostosowawcze i wynikające z nowelizacji Części 4B w odniesieniu do zleceń atestacyjnych i zagadnień będących przedmiotem zlecenia obejmujących pewne okresy obowiązują dla okresów rozpoczynających się 15 grudnia 2024 r. lub później; w pozostałych przypadkach obowiązują od 15 grudnia 2024 r.

Dozwolone będzie wcześniejsze zastosowanie.

128. Ustalając datę wejścia w życie zmian, IESBA zrównoważyła (i) potrzebę interesu publicznego, aby zmiany weszły w życie tak szybko, jak to możliwe, biorąc pod uwagę szybkie tempo zmian w technologii, oraz (ii) potrzebę wystarczającego okresu na działania uświadamiające oraz na przyjęcie i wdrożenie na poziomie firmy i jurysdykcji.
129. IESBA rozważyła również następujące kwestie:

- Celem<sup>13</sup> projektu dotyczącego technologii było zareagowanie, w odpowiednim czasie, na transformacyjne skutki głównych trendów i rozwoju technologii w odniesieniu do funkcji rachunkowości, atestacji i finansów. Zmiany związane z technologią służą interesowi publicznemu, ponieważ pomogą zapewnić, że przepisy Kodeksu pozostaną aktualne i dostosowane do celu.
- Zmiany związane z technologią opierają się na zmianach dotyczących roli i mentalnego nastawienia oraz usług nieatestacyjnych, które już wprowadziły do Kodeksu pewne postanowienia związane z technologią. W związku z tym większość zmian rozwija zasady, które już istnieją w Kodeksie i są obowiązujące, na przykład, w odniesieniu do usług nieatestacyjnych, zakaz dla klientów badania będących JZP w związku z zagrożeniem autokontroli.
- Informacje zwrotne od krajowych organów ustanawiających standardy, że powinny istnieć rozsądne ramy czasowe, umożliwiające tłumaczenie, dostosowane do krajowej jurysdykcji, przygotowanie procesu wdrożenia oraz opracowanie odpowiednich narzędzi i zasobów wdrożeniowych.<sup>14</sup>

---

<sup>13</sup> Propozycja projektu zatwierdzona w marcu 2020 r.: <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/Agenda-Item-8-Technology-Approved-Project-Proposal.pdf>.

<sup>14</sup> W tym względzie zauważono, że wprowadzenie zakazu dla usług hostingowych (w szczególności) z faktycznym okresem wdrożenia krótszym niż rok może powodować problemy praktyczne. Przykładowo, firmy będące w trakcie świadczenia określonych usług nieatestacyjnych stanęłyby przed wyzwaniem zakończenia świadczenia takich usług, z wynikającymi z tego zakłóceniami i związanymi z tym kwestiami praktycznymi dla klienta.

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

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

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

Prawa autorskie © kwiecień 2023 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. W celu odtwarzania, przechowywania, przekazywania lub wykorzystywania w podobny sposób niniejszego dokumentu, z wyjątkiem jego wykorzystania wyłącznie do celów osobistych i niekomercyjnych, wymagana jest pisemna zgoda IFAC. Kontakt [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków: Zmiany w Kodeksie związane z technologią*, opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) i opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2023 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w styczniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany w Kodeksie związane z technologią* w języku angielskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany w Kodeksie związane z technologią* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

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

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



**International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®**

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