

Podstawa wniosków
Opracowana przez pracowników IESBA®
luty 2023 r.

*International Ethics Standards Board
for Accountants®*

Zmiany w Kodeksie dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie i badań sprawozdania finansowego grupy

IESBA

International
Ethics Standards
Board for Accountants®

O IESBA

[International Ethics Standards Board for Accountants®](#) (IESBA®) jest niezależną radą ustanawiającą standardy na poziomie globalnym. Jej misją jest służenie interesowi publicznemu przez ustanawianie standardów 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 i dającego się zastosować na całym świecie [Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\)](#) (Kodeks).

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

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

Prawa autorskie © luty 2023 r., International Federation of Accountants (IFAC). Informacje dotyczące praw autorskich, znaku towarowego i pozwoleń znajdują się na [stronie 48](#).

**PODSTAWA WNIOSKÓW:
ZMIANY W KODEKSIE DOTYCZĄCE DEFINICJI ZESPOŁU
WYKONUJĄCEGO ZLECENIE I BADAŃ SPRAWOZDANIA
FINANSOWEGO GRUPY**

Spis treści

O IESBA	2
Podstawa wniosków:	3
I. Wprowadzenie	5
II. Informacje ogólne	5
Opracowanie projektu dotyczącego zespołu wykonującego zlecenie - badań sprawozdania finansowego grupy	5
Projekt do dyskusji (<i>Exposure Draft</i>)	7
Koordinacja z IAASB	9
III. Definicja zespołu wykonującego zlecenie	10
Zmiana definicji zespołu wykonującego zlecenie	10
Ustalenie zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie	11
Kontrolerzy jakości wykonania zlecenia i inni członkowie zespołu wykonującego badanie	12
Niezależni dostawcy usług.....	13
Eksperti	14
IV. Rozważania dotyczące niezależności dla badań grupy	16
Nowe zdefiniowane terminy	17
Rozważania dotyczące niezależności dla osób fizycznych	19
Niezależność osób z sieci firmy audytora grupy	19
Niezależność osób spoza sieci firmy audytora grupy.....	19
Rozważania dotyczące niezależności dla firm	26
Niezależność firm audytora części składowej grupy z sieci firmy audytora grupy	26
Niezależność firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy	27
Usługi nieatestacyjne.....	32
Kluczowi partnerzy odpowiedzialni za badanie	34
Naruszenia niezależności w kontekście badań grupy	36
Naruszenia w firmie audytora części składowej grupy	36
Informowanie o naruszeniach osób sprawujących nadzór klienta badania sprawozdania finansowego grupy.....	39
V. Inne sprawy	41
Okres, podczas którego wymagana jest niezależność	41

Zmiany w firmach audytora części składowej grupy i częściach składowych grupy	42
VI. Dzień wejścia w życie.....	43
<i>Załączniki</i>	<i>45</i>

I. Wprowadzenie

1. Na spotkaniu, które odbyło się w listopadzie-grudniu 2022 r., IESBA jednogłośnie zatwierdziła zmiany w postanowieniach Kodeksu dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie i badań sprawozdania finansowego grupy.
2. Niniejsza publikacja została opracowana przez pracowników IESBA i wyjaśnia, w jaki sposób IESBA odniosła się do istotnych kwestii poruszonych w związku z proponowanymi zmianami w Kodeksie. Dokument ten dotyczy zmian w Kodeksie, ale nie stanowi ich części.

II. Informacje ogólne

Opracowanie projektu dotyczącego zespołu wykonującego zlecenie – badań sprawozdania finansowego grupy

Zmiany w Standardach IAASB

3. W grudniu 2016 r. Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB) zatwierdziła propozycję projektu¹ dotyczącą zmiany MSKJ 1,² MSB 220³ i MSB 600.⁴

Zmiany w definicji Zespołu wykonującego zlecenie

4. IAASB, między innymi, zmieniła definicję zespołu wykonującego zlecenie w MSB 220 (zmienionym),^{5,6} aby uwzględnić różne i rozwijające się struktury zespołu wykonującego zlecenie. Proponując powyższą zmianę w definicji, IAASB uznała, że zespoły wykonujące zlecenie mogą być zorganizowane na różne sposoby, w tym mogą być zlokalizowane razem lub w różnych lokalizacjach geograficznych, bądź też mogą być zorganizowane według wykonywanych czynności. IAASB uznała również, że osoby uczestniczące w zleceniu badania nie muszą być konieczne zaangażowane lub zatrudnione bezpośrednio przez firmę. W związku z tym IAASB ustaliła, że osoby wykonujące procedury badania podczas zlecenia wchodzi w skład zespołu wykonującego zlecenie, niezależnie od ich lokalizacji lub statusu zatrudnienia tak, aby ich praca mogła pozostawać pod odpowiednim kierownictwem, nadzorem i kontrolą.
5. Definicja Zespołu wykonującego zlecenie w Kodeksie została opracowana na podstawie definicji zespołu wykonującego zlecenie w dotychczasowym MSB 220. Podczas gdy IAASB zamierzała zmienić definicję w MSB 220 do celów zarządzania jakością, włączenie innych osób do zmienionej definicji, w tym audytorów części składowych grupy, spowodowało kilka pytań dotyczących

¹ Podnoszenie jakości badania: Propozycja projektu dotyczącego zmiany Międzynarodowych Standardów IAASB dotyczących kontroli jakości i badań sprawozdań finansowych grupy ([Enhancing Audit Quality: Project Proposal for the Revision of the IAASB's International Standards Relating to Quality Control and Group Audits](#)).

² Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1, *Kontrola jakości dla firm wykonujących badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz zlecenia innych usług atestacyjnych i pokrewnych*

³ Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 220 (zmieniony), *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*

⁴ MSB 600, *Szczególne rozważania - badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca audytorów części składowych grupy)*

⁵ [MSB 220 \(zmieniony\), Zarządzanie jakością badania sprawozdania finansowego](#)

⁶ IAASB zatwierdziła MSB 220 (zmieniony) na spotkaniu we wrześniu 2020 r., przy czym standard ten został wydany w grudniu 2020 r.

zgodności z postanowieniami Kodeksu ze względu na to, że definicje tego terminu w Kodeksie i MSB mają być ujednoczone.

6. W świetle powyższego i po uzgodnieniu projektu MSB 220 z IAASB, IESBA postanowiła odnieść się do skutków zmiany w definicji Zespołu wykonującego zlecenie z perspektywy Kodeksu, aby wyraźnie wskazać, że postanowienia Kodeksu mają zastosowanie do różnych osób wchodzących w skład Zespołu wykonującego zlecenie na podstawie zmienionej definicji. IAASB wyjaśniła w MSB 220 (zmienionym), że wymogi dotyczące niezależności mające zastosowanie do członków zespołu wykonującego zlecenie są określone w stosownych wymogach etycznych, które zgodnie z definicją określoną w MSB 220 (zmienionym), obejmują Kodeks.

Niezależność audytorów części składowych grupy w badaniu sprawozdania finansowego grupy

7. Wykorzystując postępy dokonane w innych projektach, w szczególności zmiany w MSKJ 1 i MSB 220, IAASB wydała Projekt (*Exposure Draft*) MSB 600 (zmienionego)^{7 8} w kwietniu 2020 r. Niektórzy respondenci, którzy zgłosili uwagi do Projektu do dyskusji, zwrócili uwagę na powiązania pomiędzy proponowaną zmienioną definicją zespołu wykonującego zlecenie a stosownymi wymogami etycznymi, w szczególności tymi dotyczącymi stosowania Międzynarodowych Wymogów Niezależności (MSN) w Części 4A⁹ Kodeksu, w kontekście badania sprawozdania finansowego grupy.
8. Ze względu na powyższe oraz na to, że audytorzy części składowych grupy spoza sieci firmy, którzy przeprowadzają procedury badania do celów badania sprawozdania finansowego grupy, wchodzi w skład zespołu wykonującego zlecenie na podstawie zmienionej definicji w MSB 220 (zmienionym), IESBA uznała, że konieczne jest, aby MSN zawierały jasne i spójne wytyczne dotyczące niezależności audytorów części składowych grupy spoza sieci. Ponadto, IESBA zgodziła się, że konieczne jest, aby zakres powyższych działań obejmował nie tylko osoby ujęte w definicji zespołu wykonującego zlecenie oraz aby rozważyć ramowe założenia dotyczące niezależności mające zastosowanie do firmy audytora części składowej grupy.
9. Podczas konsultacji przeprowadzonych przez IESBA w sprawie jej [Strategii i planu prac na lata 2019–2023](#) (SPP), zachęcano IESBA do rozważenia projektu dotyczącego kwestii praktycznych napotykanym przez audytorów grupy oraz audytorów części składowych grupy podczas stosowania MSN w badaniu sprawozdań finansowych grupy. IESBA ustaliła, że wskazane byłoby zbadanie konieczności przedstawienia objaśnień w tym obszarze, jednak w ramach koordynacji z projektem IAASB dotyczącym zmiany MSB 600.
10. W ramach monitorowania środowiska zewnętrznego pod względem pojawiających się kwestii lub zmian, Komitet IESBA ds. Pojawiających się Problemów i Kontaktów (Emerging Issues and Outreach Committee) również zidentyfikował kilka kwestii związanych ze stosowaniem MSN w odniesieniu do audytorów części składowych grupy. Kwestie te obejmowały:

⁷ [MSB 600 \(zmieniony\), Szczególne rozważania - badania sprawozdań finansowych grupy \(w tym praca audytorów części składowych grupy\)](#)

⁸ IAASB zatwierdziła MSB 600 (zmieniony) na spotkaniu w grudniu 2021 r., przy czym standard ten został wydany w kwietniu 2022 r.

⁹ Część 4a - Niezależność dla zleceń badania i przeglądu

- Skutki występujące w przypadku, gdy jednostka dominująca jest jednostką zainteresowania publicznego, jednak część składowa grupy nią nie jest, oraz taka część składowa grupy jest badana przez firmę nienależącą do sieci, w szczególności to, czy audytor części składowej grupy musiałby przestrzegać wymogów dotyczących niezależności, które stosuje się do badań jednostek zainteresowania publicznego lub jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego.
- Praktyczne skutki naruszenia niezależności po stronie audytora części składowej grupy oraz wszelkich zabezpieczeń w sytuacji, gdy audytor grupy nadal zamierza wykorzystać pracę audytora części składowej grupy (odrębnie od kwestii rozważanych przez audytora grupy na podstawie MSB 600).

Zatwierdzony projekt

11. Uwzględniając powyższe, w marcu 2020 r. IESBA zatwierdziła [propozycję projektu](#) dotyczącego przeglądu definicji zespołu wykonującego zlecenie oraz rozważań dotyczących niezależności, związanych z badaniami sprawozdań finansowych grupy i zawartych w Kodeksie.
12. Cele projektu były dwojakie:
 - (a) Dostosowanie definicji terminu „zespół wykonujący zlecenie” w Kodeksie do zmienionej definicji tego samego terminu w MSB 220 (zmienionym), przy jednoczesnym zapewnieniu, że wymogi dotyczące niezależności określone w MSN są jasne i odpowiednie i mają zastosowanie tylko do osób objętych zakresem zmienionej definicji, które są zobowiązane zachować niezależność w kontekście zlecenia badania; oraz
 - (b) Zmiana MSN tak, aby były one rozbudowane, wyczerpujące i jasne przy stosowaniu ich w kontekście badania sprawozdania finansowego grupy, w tym w odniesieniu do niezależności dla audytorów części składowych grupy spoza sieci audytora grupy.

Projekt do dyskusji (*Exposure Draft*)

13. W lutym 2022 r. IESBA wydała Projekt do dyskusji (ED): Proponowane zmiany w Kodeksie dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie i badań sprawozdania finansowego grupy ([Proposed revisions to the Code Relating to the Definition of Engagement Team and Group Audits](#)) (ED), dla którego termin zgłaszania uwag upłynął 31 maja 2022 r. Zgodnie z Memorandum Objaśniającym (EM) do Projektu do dyskusji (ED), IESBA zaproponowała, między innymi:
 - Dostosowanie definicji „zespołu wykonującego zlecenie” w Kodeksie do definicji tego samego terminu w MSB 220 (zmienionym) oraz MSZJ 1.¹⁰
 - Zmianę definicji „zespołu wykonującego badanie”, „zespołu wykonującego przegląd” i „zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne”, aby uwzględnić to, że osoby przeprowadzające przegląd jakości zlecenia mogą pochodzić spoza firmy i jej sieci.
 - Ulepszenie postanowień w przedmiocie rozważań dotyczących niezależności w kontekście badania sprawozdania finansowego grupy poprzez zaproponowanie nowego Rozdziału 405

¹⁰ Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

(Badania sprawozdań finansowych grupy) dotyczącego zasad niezależności dla osób fizycznych i firm oraz dodanie nowych definicji terminów do Słowniczka pojęć. IESBA zaproponowała w nowym Rozdziale 405, między innymi:

- Zasadę, zgodnie z którą te same postanowienia dotyczące niezależności, które mają zastosowanie do osób z firmy audytora grupy i firm audytora części składowych grupy należących do sieci firmy audytora grupy, powinny obowiązywać osoby wykonujące pracę związaną z badaniem na poziomie części składowej grupy z firm audytora części składowych grupy spoza sieci firmy audytora grupy.
 - Wytyczne dotyczące postępowania w przypadku jednostki, która staje się klientem badania podczas lub po upływie okresu objętego sprawozdaniem finansowym grupy, o którym firma audytora grupy wyrazi swoją opinię.
 - Udoskonalone wytyczne dotyczące procesu stanowiącego reakcję na naruszenie wymogu niezależności na poziomie firmy audytora części składowej grupy.
14. Od respondentów należących do wielu różnych grup interesariuszy, w tym dwóch członków Grupy Monitorującej,¹¹ innych organów regulacyjnych, instytucji określających krajowe standardy, zawodowych organizacji księgowych, innych organizacji zawodowych i firm otrzymano [czterdzieści dziewięć pism z uwagami](#). Respondenci zasadniczo poparli dostosowanie postanowień Kodeksu do zmienionych standardów IAASB i kierowanie proponowanymi zmianami. Respondenci zgłosili również określone uwagi dotyczące konsekwencji zmian oraz zasugerowali przedstawienie dalszych objaśnień do proponowanego tekstu.
15. IESBA zmieniła swoje propozycje, aby odnieść się do istotnych spraw wskazanych przez respondentów, którzy przedstawili swoje uwagi dotyczące Projektu do dyskusji (ED), biorąc pod uwagę informacje przekazane przez Konsultacyjną Grupę Doradczą IESBA (CAG).

¹¹ Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO) oraz Międzynarodowe Forum Niezależnych Regulatorów Audytu (IFIAR)

16. Kluczowe zmiany w propozycjach Projektu do dyskusji (ED) obejmują:

- Objaśnienie i dostosowanie terminów „klient badania sprawozdania finansowego grupy” oraz „klient badania części składowej grupy” (zob. paragraf 63).¹²
- Objaśnienie wytycznych dotyczących rodzajów ekspertów ujętych w definicjach zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie (zob. paragrafy 46-50).
- Zawarcie nowych wymogów dotyczących komunikacji pomiędzy firmą audytora grupy i firmą audytora części składowej grupy w celu uzupełnienia wymogów w MSB 600 (zmienionym) (zob. paragrafy 75 -77).
- Określenie wytycznych dla ustalania okresu, podczas którego wymagana jest niezależność firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy (zob. paragraf 161).
- Zapewnienie bardziej ukierunkowanego i proporcjonalnego podejścia do rozważań dotyczących niezależności, mających zastosowanie do członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowanych przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy (zob. paragraf 71- 92).
- Zapewnienie udoskonalonych wytycznych dotyczących postanowień zakazujących firmie audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy posiadania udziałów finansowych klienta badania sprawozdania finansowego grupy lub posiadania pożyczek, w które zaangażowany jest klient badania sprawozdania finansowego grupy (zob. paragraf 110).
- Objaśnienie wymogów dla firm audytora części składowych grupy w przypadku, gdy klient badania części składowej grupy nie jest jednostką zainteresowania publicznego, ale klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką zainteresowania publicznego (zob. paragraf 114).
- Zapewnienie wytycznych w przypadku, gdy nastąpi zmiana w okolicznościach firmy audytora części składowej grupy lub klienta badania sprawozdania finansowego grupy (zob. paragrafy 166-167).
- Zwiększenie spójności procesu stanowiącego reakcję na naruszenie w firmach audytora części składowej grupy z oraz spoza sieci firmy audytora grupy (zob. paragrafy 144-145).
- Udoskonalenie i objaśnienie podejścia do oraz treści komunikacji firmy audytora grupy z osobami sprawującymi nadzór grupy dotyczącej wszelkich naruszeń na poziomie firmy audytora części składowej grupy (zob. paragrafy 155-159).

Koordinacja z IAASB

17. Opracowując zmiany i odpowiadając na uwagi dotyczące Projektu do dyskusji (ED), IESBA podjęła bliską współpracę z IAASB, aby zapewnić, że proponowane zmiany są spójne i zgodne z MSB, w szczególności MSB 220 (zmienionym) i MSB 600 (zmienionym).

III. Definicja zespołu wykonującego zlecenie

Zmiana definicji zespołu wykonującego zlecenie

18. Rozważając dostosowanie definicji Zespołu wykonującego zlecenie w Kodeksie do definicji w MSB 220 (zmienionym),¹³ IESBA uznała, że dotychczasowa definicja Zespołu wykonującego zlecenie w Kodeksie ma zastosowanie zarówno do zleceń badania jak i innych zleceń atestacyjnych. Dla porównania, definicja Zespołu wykonującego zlecenie w MSB 220 (zmienionym) dotyczy jedynie zleceń badania. W związku z tym, IESBA zgodziła się, że zwykle zastąpienie definicji zespołu wykonującego zlecenie w Kodeksie zmienioną definicją w MSB 220 (zmienionym) nie byłoby właściwe.
19. Jednakże, IESBA zwróciła uwagę na to, że MSZJ 1 odnosi się do zespołów wykonujących zlecenie w odniesieniu do zleceń innych niż badania sprawozdań finansowych. W szczególności, termin „zespół wykonujący zlecenie”, zgodnie z definicją określoną w MSZJ 1, odnosi się do każdego zespołu, który wykonuje procedury podczas zlecenia w zakresie MSZJ 1 (tj. badanie sprawozdania finansowego, przegląd bądź zlecenie innych usług atestacyjnych lub pokrewnych). W MSZJ 1, IAASB ustanowiła szerszą definicję zespołu wykonującego zlecenie, która odnosi się do wykonywania procedur podczas zlecenia:
- „Wszyscy partnerzy i personel wykonujący zlecenie oraz wszelkie inne osoby, które wykonują procedury podczas zlecenia, z wyłączeniem zewnętrznego eksperta oraz audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas zlecenia.”*
20. W świetle powyższego, IESBA zmieniła definicję zespołu wykonującego zlecenie w Słowniczku Kodeksu w celu dostosowania jej do definicji zespołu wykonującego zlecenie w MSZJ 1 oraz przedstawiła wytyczne w celu objaśnienia charakteru różnych zespołów w odniesieniu do Części 4A i 4B Kodeksu.
21. Ze względu na to, że pojęcie zespołu wykonującego zlecenie w Kodeksie jest stosowane wyłącznie w przypadku badania sprawozdań finansowych i innych zleceń atestacyjnych, IESBA postanowiła stosować ogólny termin „zespół”¹⁴ w Części 3 Kodeksu dla określenia zespołu osób, które świadczą usługi profesjonalne w szerszym kontekście.

¹² Zmienione definicje „klienta badania” i „klienta badania sprawozdania finansowego grupy” są również przedstawione w celu dostosowania ich do zmian w definicji klienta badania wynikających ze zmian w definicjach jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych i jednostki zainteresowania publicznego zawartych w Kodeksie, wydanych w kwietniu 2022 r.

¹³ Zmieniona definicja zespołu wykonującego zlecenie w MSB 220 (zmienionym) ma następujące brzmienie:

Wszyscy partnerzy i personel wykonujący zlecenie badania oraz wszelkie inne osoby, które wykonują procedury badania podczas zlecenia, z wyłączeniem zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta oraz audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas zlecenia.

(1) MSB 620, *Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta*, paragraf 6(a), definiuje termin „ekspert biegłego rewidenta”.

(2) MSB 610 (zmieniony w 2013 r.), *Wykorzystanie pracy audytorów wewnętrznych*, ustanawia ograniczenia w korzystaniu z pomocy bezpośredniej. Przyznaje również, że na mocy przepisu prawa i regulacji audytora zewnętrznego może obowiązywać zakaz uzyskiwania bezpośredniej pomocy od audytorów wewnętrznych. W związku z powyższym, korzystanie z pomocy bezpośredniej jest ograniczone do sytuacji, w których jest ona dozwolona.

¹⁴ IESBA nie widziała konieczności zdefiniowania terminu „zespół” w szerszym kontekście Kodeksu ze względu na ogólne znaczenie tego terminu.

22. Zmiana definicji zespołu wykonującego zlecenie w MSB 220 (zmienionym) spotkała się z kilkoma pytaniami dotyczącymi przestrzegania MSN przez osoby włączone do zespołu wykonującego zlecenie, w szczególności w przypadku badania grupy. W związku z powyższym, IESBA opracowała postanowienia dotyczące niezależności, mające zastosowanie do osób objętych zmienioną definicją, na przykład ekspertów i audytorów części składowych grupy, uwzględniające ich role w zleceniu badania oraz określone fakty i okoliczności. Sprawy te zostały szerzej omówione w Części IV niniejszego dokumentu.
23. Respondenci zgłaszający uwagi do Projektu do dyskusji (ED) zasadniczo poparli propozycje IESBA dotyczące dostosowania definicji zespołu wykonującego zlecenie do definicji zespołu wykonującego zlecenie w standardach IAASB.

Określenie zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie

24. Ze względu na to, że członkowie zespołu wykonującego zlecenie wchodzi również w skład zespołu wykonującego badanie, IESBA rozważyła skutki:
 - Zmian w definicji zespołu wykonującego zlecenie dla definicji zespołu wykonującego badanie; oraz
 - Innych niedawnych zmian w standardach zarządzania jakością IAASB, tj. MSZJ 1 i MSZJ 2.¹⁵W rezultacie, IESBA zaproponowała zmiany w ¹⁶ definicji zespołu wykonującego badanie, uzupełnione materiałami objaśniającymi w Części 4A, aby ułatwić ustalanie członków zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie w kontekście zlecenia badania w spójny sposób.
25. Respondenci zgłaszający uwagi do Projektu do dyskusji (ED) poparli zmiany w definicjach zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie, jednakże wyrazili obawę, że definicje, w szczególności w przypadku, gdy są interpretowane łącznie z materiałami dotyczącymi zastosowania zawartymi w Rozdziale 400, są złożone. Zadali pytania dotyczące tego, czy określone osoby byłyby członkami zespołu wykonującego zlecenie lub zespołu wykonującego badanie na podstawie pełnionej przez nich roli w zleceniu badania. Zwrócili się do IESBA z prośbą o przedstawienie dalszych objaśnień, w ramach materiałów dotyczących zastosowania zawartych w Kodeksie lub w ramach niewiążących wytycznych.
26. IESBA przyznała, że definicje zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie mogą wydawać się złożone ze względu na to, że obejmują szereg osób, które pełnią różne role w badaniu. Aby pomóc użytkownikom Kodeksu w lepszym zrozumieniu tego, kto wchodzi w skład zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie/zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy oraz w odpowiedzi na sugestie dotyczące dalszych objaśnień, IESBA opracowała schematy stanowiące Załącznik 1 i Załącznik 2 do niniejszego dokumentu. Uzupełniając materiały dotyczące zastosowania dodane w Rozdziale 400 dotyczącym zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie, IESBA uważa, że schematy te będą stanowić wsparcie dla spójności stosowania definicji.

¹⁵ MSZJ 2, *Kontrole jakości wykonania zlecenia*

¹⁶ IESBA zaproponowała również zmiany dostosowawcze w definicji „zespołu wykonującego przegląd” i „zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne”.

27. Ponadto, IESBA zleciła pracownikom IESBA opracowanie Często Zadawanych Pytań (FAQs), aby odnieść się do pytań i wniosków dotyczących objaśnień, zgłoszonych przez respondentów zgłaszających uwagi do Projektu do dyskusji (ED) w zakresie tego, czy określone osoby należałyby do zespołu wykonującego zlecenie lub zespołu wykonującego badanie. Oprócz zmian w Projekcie do dyskusji (ED), o których mowa poniżej, IESBA nie dodała dalszych szczegółowych informacji i przykładów do materiałów dotyczących zastosowania ze względu na to, że mogłoby to skutkować niepotrzebnym poziomem szczegółowości w Kodeksie odnoszącej się do innych wytycznych zawartych w Rozdziale 400.

Kontrolerzy jakości wykonania zlecenia i inni członkowie zespołu wykonującego badanie

28. Podczas swoich rozważań IESBA zwróciła uwagę, że dotychczasowe definicje terminów „zespół wykonujący badanie”, „zespół wykonujący przegląd” i „zespół wykonujący zlecenie atestacyjne” obejmują swoim zakresem wyłącznie kontrolerów jakości wykonania zlecenia z firmy lub jej sieci. Jednakże, zgodnie z MSZJ 2,¹⁷ kontrolerzy jakości wykonania zlecenia¹⁸ to osoby wskazane przez firmę do przeprowadzenia kontroli jakości wykonania zlecenia, które mogą być osobami z lub spoza firmy bądź jej sieci.
29. IESBA zgodziła się, że kontrolerzy jakości wykonania zlecenia, których niezależność odgrywa ważną rolę w promowaniu jakości badania, powinni podlegać takim samym wymogom dotyczącym niezależności niezależnie od tego, czy są osobami z lub spoza firmy bądź jej sieci. Respondenci, którzy zgłosili uwagi do Projektu do dyskusji (ED), wyrazili poparcie dla potwierdzenia w Kodeksie, że kontroler jakości wykonania zlecenia mógłby być również osobą spoza firmy i firm należących do sieci oraz że kontroler jakości wykonania zlecenia powinien podlegać tym samym wymogom dotyczącym niezależności co inni członkowie zespołu wykonującego badanie.
30. Podobnie, IESBA uważa, że osoby (a) rekomendujące wynagrodzenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie lub które bezpośrednio zapewniają kontrolę, kierują lub sprawują inny nadzór nad nim w związku z wykonywanym zleceniem badania, lub (b) udzielające konsultacji odnoszących się do specyficznych zagadnień technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń związanych ze zleceniem powinny być członkami zespołu wykonującego badanie, niezależnie od tego, czy są osobami z czy spoza firmy. Podobne rozważania mają zastosowanie do przeglądów i innych zleceń atestacyjnych.
31. W związku z tym, IESBA zaproponowała zmianę definicji „zespołu wykonującego badanie”, „zespołu wykonującego przegląd” oraz „zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne” poprzez dodanie wyrażenia „lub zaangażowane przez”¹⁹ do punktu (b) tych definicji tak, aby obejmowały one wszystkie takie osoby.

¹⁷ Zob. MSZJ 2, paragraf A4

¹⁸ MSZJ 2 definiuje kontrolera jakości wykonania zlecenia jako „partnera, inną osobę z firmy lub osobę spoza firmy wyznaczoną przez firmę w celu wykonania kontroli jakości wykonania zlecenia.” (Definicja „kontrolera jakości wykonania zlecenia” w dotychczasowym MSKJ 1 również obejmowała swoim zakresem osobę spoza firmy.)

¹⁹ Podczas opracowywania powyższych proponowanych zmian pojawiło się pytanie dotyczące tego, czy wyrażenie „zaangażowane przez firmę” sugeruje, że firma zawiera bezpośrednią umowę z osobami spoza firmy w miejsce standardowej praktyki, którą jest angażowanie przez firmy innych firm zamiast osób fizycznych. Zamiarem IESBA nie jest, aby Kodeks nakazywał sposób lub rodzaj umowy oraz zwraca uwagę, że firmy mogą w niektórych przypadkach zawierać umowy

Niezależni dostawcy usług

32. W rezultacie dostosowania proponowanej definicji zespołu wykonującego zlecenie do definicji zespołu wykonującego zlecenie w MSZJ 1, IESBA zaproponowała, aby wyraźnie wskazać w materiałach dotyczących zastosowania dodanych w Rozdziale 400, że MSN mają zastosowanie do osób od dostawców usług, które wykonują procedury badania podczas zlecenia badania, w tym tych spoza sieci firmy w kontekście badań sprawozdań finansowych grupy.²⁰ Co do zasady, jednakże, włączenie do definicji osób od dostawców usług nie stanowiłoby zmiany w praktyce ze względu na to, że dotychczasowy Kodeks już określa osoby *zaangażowane* przez firmę lub firmę należącą do sieci w celu wykonywania pracy związanej z badaniem podczas zlecenia jako wchodzące w skład zespołu wykonującego zlecenie.
33. Chociaż osoba od dostawcy usług podlegałaby MSN, zdaniem IESBA zakres MSN nie powinien zostać rozszerzony w taki sposób, aby obejmować organizację zapewniającą zasoby ludzkie (inaczej niż w przypadku firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, o czym niżej). Wynika to z tego, że taka organizacja nie wykonuje pracy związanej z badaniem. W związku z powyższym IESBA była zdania, że objęcie takiej organizacji zakresem MSN stanowiłoby dysproporcję.

Uwagi

34. Chociaż „dostawca usług” stanowi już termin zdefiniowany w MSZJ 1, kilku respondentów wyraziło obawy, że nie jest jasne, w jaki sposób termin ten byłby stosowany w kontekście Kodeksu. Respondenci ci zakwestionowali również, dlaczego materiały dotyczące zastosowania jedynie częściowo odwoływały się do tej definicji. Zasugerowali, że Kodeks powinien zawierać dalsze wyjaśnienia poprzez przedstawienie określonych przykładów.
35. Pojawiło się kilka uwag, że wytyczne dotyczące ustalenia dostawcy usług odwołują się zarówno do osób fizycznych jak i organizacji, co może stwarzać wrażenie, że MSN mają zastosowanie nie tylko do dostawców usług będących osobami fizycznymi, którzy wykonują procedury badania podczas zlecenia badania, ale również do organizacji zapewniającej zasoby ludzkie. Zgodnie z odczuciem respondentów, Kodeks powinien zawierać bardziej jednoznaczne postanowienia w zakresie rozważań dotyczących niezależności, mających zastosowanie do dostawcy usług będącego osobą fizyczną oraz organizacji, która zapewnia zasoby ludzkie.

Decyzje IESBA

36. Chociaż MSZJ 1 zawiera definicję „dostawców usług”, materiały dotyczące zastosowania w Rozdziale 400 koncentrują się wyłącznie na tych dostawcach usług, którzy wykonują procedury badania. W związku z tym IESBA nie uważa, że konieczne jest włączenie definicji dostawcy usług z MSZJ 1 w dosłownym brzmieniu. IESBA zauważyła również, że przykłady dostawców usług w MSZJ 1 mają zastosowanie w kontekście Kodeksu; w związku z tym, w Rozdziale 400 nie ma konieczności zawierania dalszych wytycznych w tym zakresie.

bezpośrednio z osobami fizycznymi. Kodeks musi jednak zawierać jasne postanowienia co do tego, jakie osoby są uważane za członków zespołu wykonującego badanie, zespołu wykonującego przegląd i zespołu wykonującego zlecenie atestacyjne.

²⁰ MSZJ 1 definiuje dostawcę usług jako „osobę lub podmiot zewnętrzny w stosunku do firmy, która zapewnia zasoby wykorzystywane w systemie zarządzania jakością lub podczas wykonywania zleceń. Dostawcą usług nie może być sieć firmy, inne firmy należące do sieci lub inne struktury bądź organizacje w ramach sieci.”

37. W odniesieniu do rozważań dotyczących niezależności dla dostawcy usług będącego osobą fizyczną i organizacji, która zapewnia zasoby ludzkie, IESBA zauważyła, że proponowana definicja zespołu wykonującego zlecenie obejmuje jedynie osoby wykonujące procedury podczas zlecenia. W związku z tym, IESBA nie uważa, że konieczne jest wyraźne wskazanie w Kodeksie, że MSN nie mają zastosowania do organizacji, która zapewnia zasoby ludzkie (innej niż firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy w badaniu grupy zgodnie z Rozdziałem 405).

Eksperci

38. Podobnie do dotychczasowej definicji zespołu wykonującego zlecenie, zmieniona definicja zespołu wykonującego zlecenie wyraźnie wyłącza ekspertów zewnętrznych (oraz audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas zlecenia). Stanowisko to odzwierciedlało podejście wyrażone w dotychczasowym MSB 220, które, ze względu na wyłączenie ekspertów zewnętrznych z zespołu wykonującego zlecenie poprzez definicję, nie nakładało na takie osoby takich samych wymogów, jakie mają zastosowanie do członków zespołu wykonującego zlecenie.
39. Takie podejście, które IAASB zachowała w MSB 220 (zmienionym), zakłada, że ze względu na specjalistyczny charakter pracy zewnętrznych ekspertów, kierowanie, sprawowanie nadzoru nad i dokonywanie przeglądu ich pracy na takim samym poziomie jak w przypadku członków zespołu wykonującego zlecenie nie byłoby odpowiednie. Odwołując się do stosownych MSB w zmienionej definicji zespołu wykonującego zlecenie, IESBA uznała, że MSB 620²¹ już odnosi się do obowiązków audytora związanych z pracą zewnętrznego eksperta podczas uzyskiwania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, w tym oceną obiektywizmu,²² kompetencji i możliwości takiej osoby.
40. Niezależnie od powyższego, w Kodeksie uznano, że istnieją eksperci różnego rodzaju, inni niż zewnętrzni eksperci zgodnie z definicją określoną w Kodeksie, których praca może zostać wykorzystana podczas zlecenia badania oraz w zależności od okoliczności mogą być oni członkami zespołu wykonującego zlecenie lub zespołu wykonującego badanie, zgodnie z definicjami tych terminów określonymi w Kodeksie. IESBA zaproponowała materiały dotyczące zastosowania w Projekcie do dyskusji (ED), aby ułatwić ustalenie, czy tacy eksperci wchodzi w skład zespołu wykonującego zlecenie lub zespołu wykonującego badanie w przypadku zlecenia badania.

Uwagi

41. Respondenci zasadniczo zgodzili się z wyłączeniem zewnętrznych ekspertów i audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas badania, z definicji zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie. Jednakże, kilku respondentów, w tym członek Grupy Monitorującej, zasugerowało, aby IESBA rozważyła ściślejsze dostosowanie tych definicji do odpowiednich postanowień MSB 620 dotyczących ustalenia eksperta audytora i jego odpowiedzialności za pracę takiego eksperta.
42. W odniesieniu do ekspertów, którzy wchodzi w skład zespołu wykonującego zlecenie lub zespołu wykonującego badanie, pojawiło się kilka uwag, że konieczne byłyby dalsze wytyczne i przykłady

²¹ MSB 620, *Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta*

²² Paragraf 9 MSB 620 wymaga, aby przy ocenie obiektywizmu zewnętrznego eksperta, biegły rewident uzyskał informacje na temat interesów i powiązań, które mogą stwarzać zagrożenie dla obiektywizmu tego eksperta.

dotyczące roli takich ekspertów oraz tego, czy wchodzi oni w skład zespołu wykonującego zlecenie lub zespołu wykonującego badanie.

43. Niektórzy eksperci zakwestionowali, czy proponowane zmiany dostatecznie uwzględniałyby rolę i niezależność ekspertów świadczących usługi związane ze zrównoważonym rozwojem. Zasugerowali, aby IESBA rozważyła wpływ wykorzystywania pracy ekspertów w Części 4B Kodeksu. Zwrócono uwagę, że prawdopodobieństwo wykorzystania pracy ekspertów świadczących usługi związane ze zrównoważonym rozwojem wzrasta wraz ze wzrostem zapotrzebowania na raportowanie informacji dotyczących spraw z zakresu środowiska, odpowiedzialności społecznej i ładu korporacyjnego (ESG).
44. Kilku komentatorów zauważyło, że podczas gdy materiały dotyczące zastosowania w Rozdziale 400 zawierały wzmiankę o „ekspertach z firmy audytora części składowej grupy”, przedstawione wytyczne nie zawierały żadnych określonych przykładów takich ekspertów. Zakwestionowano również, czy osoby zaangażowane jako eksperci przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy mogłyby być członkami zespołu wykonującego badanie.
45. Kilku respondentów zasugerowało, aby IESBA rozważyła wprowadzenie pewnej elastyczności w przypadku, gdy konsultacja z ekspertami nie jest znacząca, na przykład poprzez dodanie prognozy opierającego się na czasie spędzonym na konsultacjach lub istotności kwestii będącej przedmiotem konsultacji.

Decyzje IESBA

46. W zakresie ustalenia zewnętrznych ekspertów, IESBA zauważyła, że Słowniczek w dotychczasowym Kodeksie zawiera już definicję „zewnętrznych ekspertów”²³ oznaczających osoby posiadające specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa. Aby wyjaśnić tę kwestię, IESBA zgodziła się wykreślić odwołanie do wyrażenia „w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa” w materiałach dotyczących zastosowania w Rozdziale 400. Takie odwołanie jest niepotrzebne ze względu na to, że jest ono zawarte w definicji „zewnętrznego eksperta” w Słowniczku. (Zob. par. 400.11)
47. Chociaż zewnętrzni eksperci nie są objęci zakresem definicji do celów MSN, MSB 620 wymaga od nich posiadania niezbędnego obiektywizmu w kontekście badania sprawozdań finansowych. Zgodnie z uwagami respondentów, IESBA doprecyzowała odwołanie do MSB 620 w materiałach objaśniających załączonych do definicji zespołu wykonującego zlecenie zawartej w Słowniczku w celu (a) dalszego dostosowania ustalenia eksperta audytora do ustalenia w MSB 620, oraz (b) objaśnienia, że MSB 620 dotyczy obowiązków audytora związanych z pracą takich ekspertów.
48. W odniesieniu do niezależności ekspertów świadczących usługi związane ze zrównoważonym rozwojem, takie jak usługi atestacyjne w tym zakresie, IESBA zauważyła, że odniesienie się do tej sprawy nie wchodzi w zakres niniejszego projektu. Zamiast tego, na spotkaniu, które odbyło się w listopadzie-grudniu 2022 r., IESBA zgodziła się odnieść się do tej sprawy w ramach nowego projektu dotyczącego korzystania z ekspertów.

²³ Słowniczek definiuje termin „zewnętrzny ekspert” jako osobę (niebędącą partnerem lub członkiem merytorycznego personelu, w tym personelu tymczasowego firmy lub firmy należącej do sieci) lub organizację posiadającą umiejętności, wiedzę i doświadczenie w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której pracę w tej dziedzinie zawodowy księgowy wykorzystuje jako pomoc przy uzyskiwaniu odpowiednich i wystarczających dowodów.

49. Co się tyczy ekspertów z lub zaangażowanych przez firmę audytora części składowej grupy, zarówno z jak i spoza sieci firmy audytora grupy, IESBA wyjaśniła, że to, czy takie osoby są członkami zespołu wykonującego zlecenie lub zespołu wykonującego badanie, zależy od ich roli w realizacji zlecenia badania. Jeżeli firma audytora części składowej grupy zaangażuje eksperta (innego niż zewnętrzny ekspert) do wykonania procedur badania do celów badania grupy, osoba ta zostaje objęta zakresem pkt. (a) definicji zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy. Jeżeli ekspert (inny niż zewnętrzny ekspert) w firmie audytora części składowej grupy może bezpośrednio wpływać na rezultat badania grupy, osoba ta zostałaby objęta zakresem pkt. (c) lub pkt. (d) definicji zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy. Jednakże, zdaniem IESBA osoby zaangażowane przez firmę audytora części składowej grupy nie byłyby w stanie bezpośrednio wpływać na rezultat badania grupy ze względu na to, że na dalszym etapie zostałyby one odsunięte od badania grupy; w związku z tym IESBA ustaliła, że takie osoby nie powinny wchodzić w skład zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy. IESBA zmieniła materiały dotyczące zastosowania w Rozdziale 400, aby wyjaśnić niektóre z takich rozróżnień (zob. paragraf 400.11). IESBA zgodziła się również zlecić Pracownikom IESBA opracowanie Często zadawanych pytań (FAQ), aby bardziej szczegółowo wyjaśnić zastosowanie definicji w odniesieniu do ekspertów.
50. Co się tyczy sugerowanego bardziej skalowalnego podejścia do rozważań dotyczących niezależności mających zastosowanie do ekspertów, z którymi audytor konsultuje się w sprawie zlecenia badania, IESBA stwierdziła, że definicja zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy obejmuje już element proporcjonalności w odniesieniu do ekspertów z firmy należącej do sieci lub firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, którzy mogą *bezpośrednio wpływać* na rezultat zlecenia badania sprawozdania finansowego grupy. IESBA uważa, że ustanowienie wymogów ilościowych w celu objęcia takich osób zakresem definicji byłoby w praktyce niemożliwe.

IV. Rozważania dotyczące niezależności dla badań grupy

51. Analizując rozważania dotyczące niezależności w kontekście badania grupy, IESBA podeszła do tej sprawy z dwóch różnych perspektyw:
- (a) Zasady niezależności dla osób, które są członkami zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy; oraz
 - (b) Zasady niezależności dla firm z oraz spoza sieci firmy audytora grupy, zaangażowanych w zlecenie badania sprawozdania finansowego grupy.
52. Aby odnieść się do rozważań dotyczących niezależności dla osób i firm w badaniu sprawozdania finansowego grupy, IESBA zaproponowała nowy Rozdział 405 (Badania sprawozdania finansowego grupy) oraz nowo zdefiniowane terminy w Słowniczku, omówione bardziej szczegółowo poniżej.
53. Terminologia użyta w MSB 600 (zmienionym) różni się od terminologii zastosowanej w nowym Rozdziale 405 w Kodeksie. W szczególności, MSB 600 (zmieniony) określa wymogi dla audytorów grupy i audytorów części składowych grupy.²⁴ Rozdział 405 koncentruje się na niezależności firm

²⁴ Paragraf 14(c) MSB 600 (zmienionego) definiuje audytora części składowej grupy jako audytora, który wykonuje prace rewizyjne związane z częścią składową grupy dla celów badania grupy. Paragraf 13(d) MSB 200 definiuje audytora jako osobę lub osoby przeprowadzające badanie, zwykle jest to partner odpowiedzialny za zlecenie lub inni członkowie zespołu wykonującego zlecenie, lub jeśli ma to zastosowanie, firma.

audytora grupy i firm audytora części składowej grupy, oprócz osobistej niezależności osób uczestniczących w badaniu grupy.

54. Kilku regulatorów, w tym członek Grupy Monitorującej, zasugerowało, aby w Rozdziale 405 zawarte zostały objaśnienia dotyczące tego, które osoby w firmie audytora części składowej grupy są odpowiedzialne za zgodność z postanowieniem Kodeksu. IESBA zauważyła, że paragraf 400.4 (zmieniony w wyniku zmian dostosowawczych po wydaniu zestawu standardów zarządzania jakością IESBA w grudniu 2020 r.) wyjaśnia, że wiele postanowień Części 4A Kodeksu nie wskazuje określonej odpowiedzialności osób w firmie za działania związane z niezależnością, zamiast tego odwołując się do „firmy” dla ułatwienia. W paragrafie 400.4 ponadto stwierdzono, że firma przypisuje operacyjną odpowiedzialność za przestrzeganie wymogów niezależności konkretnej osobie (osobom) lub grupie osób zgodnie z MSZJ 1. To ogólne postanowienie dotyczące przypisania obowiązków w zakresie niezależności w firmie ma również zastosowanie do firmy audytora części składowej grupy ze względu na zastosowanie paragrafu 400.4 do firm audytora części składowej grupy na podstawie Rozdziału 405. W związku z powyższym IESBA ustaliła, że sprawa ta nie wymaga określonych zmian.

Nowe zdefiniowane terminy

55. W celu określenia postanowień dotyczących niezależności dla badań grupy, IESBA zaproponowała szereg nowych, zdefiniowanych terminów, które należy włączyć do Słowniczka w Kodeksie. Definicje te są oparte na lub dostosowane w możliwie największym zakresie do definicji w MSB 600 (zmienionym).

Uwagi

56. Respondenci zasadniczo wyrazili poparcie dla nowo zdefiniowanych terminów. Komentatorzy wskazali, między innymi, następujące ogólne kwestie i obszary wymagające objaśnienia:
- W związku z dostosowaniem do terminów w MSB, kilku respondentów zakwestionowało powód, dla którego nowe definicje odwołują się do „pracy związanej z badaniem”, podczas gdy definicje w Kodeksie i MSB 220 (zmienionym) odwołują się do procedur badania. Osoby te zwróciły się z pytaniem, czy „praca związana z badaniem” obejmuje szerszy zakres czynności.
 - Zadane zostało pytanie, czy odwołanie do „pracy związanej z badaniem” w definicjach jest ograniczone do pracy związanej czysto z badaniem i wyłącza pracę związaną z przeglądem i innym zleceniem atestacyjnym.
 - Pojawiły się uwagi dotyczące użycia terminu „klient” w nowych definicjach ze względu na to, że badanie sprawozdania finansowego jest często przeprowadzane dla innych interesariuszy, nie zaś dla jednostki lub jej kierownictwa.
57. Dwóch członków Grupy Monitorującej zasugerowało, że IESBA powinna odnieść się do niektórych złożonych kwestii związanych z definicją klienta badania części składowej grupy oraz tego, czy klient jest jednostką prawną czy też nie. Podobnie, kilku respondentów poprosiło o objaśnienia dotyczące definicji klienta badania sprawozdania finansowego grupy oraz zakresu jednostek powiązanych objętych tą definicją.
58. Proponowana definicja zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy (zespołu wykonującego badanie w przypadku badania grupy w Projekcie do dyskusji (ED)) obejmuje osoby z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, które mogą bezpośrednio

wpływać na rezultat zlecenia. Niektórzy komentatorzy zwrócili się do IESBA z prośbą o przedstawienie dalszych wytycznych dotyczących ustalenia osób, „które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat badania grupy.” Niektóre z nich argumentowały, że konieczne byłyby objaśnienia lub przykłady, ponieważ zgodnie z ich odczuciem takie osoby rzadko uczestniczyłyby w badaniu grupy.

Decyzje IESBA

59. IESBA stwierdziła, że odwołanie do „pracy związanej z badaniem” obejmuje szerszy zakres czynności niż wykonywanie procedur badania. W celu zapewnienia większej spójności, IESBA dokonała przeglądu użycia terminów „praca związana z badaniem” i „procedury badania” w proponowanym Rozdziale 405 w świetle poprzedniego omówienia IESBA²⁵ w kontekście projektu dotyczącego MSB 600.^{26 27}
60. W odniesieniu do pytania dotyczącego tego, czy praca związana z badaniem obejmuje pracę związaną z przeglądem, IESBA zwróciła uwagę, że paragraf 400.2 Kodeksu wskazuje, że termin „badanie” w Części 4A stosuje się w równym stopniu do „przeglądu”. Jednakże, IESBA wyjaśniła, że w Rozdziale 405 definicje firmy audytora części składowej grupy i innych terminów odwołują się do „pracy związanej z badaniem” do celów badania grupy zgodnie z MSB 600 (zmienionym). Badanie grupy jest dalej zdefiniowane jako badanie sprawozdania finansowego grupy. W związku z tym, IESBA potwierdziła, że nowo zdefiniowane terminy, wymogi i materiały dotyczące zastosowania w Rozdziale 405 nie mają zastosowania do przeglądu lub innych zleceń atestacyjnych, ale wyłącznie do badania sprawozdania finansowego grupy.
61. Co się tyczy zgłoszonych uwag dotyczących użycia słowa „klient”, IESBA zauważyła, że jest to kwestia o bardziej ogólnym charakterze i nie jest objęta zakresem niniejszego projektu. Jednakże, IESBA rozważa odniesienie się do tej sprawy w ramach swojej Strategii i Planu Pracy na lata 2024-2027.
62. W odniesieniu do prośby o objaśnienia dotyczące definicji klienta badania części składowej grupy, IESBA uznała, że w definicji tej występuje pewna nieunikniona złożoność ze względu na to, że definicja ta musi koncentrować się na jednostkach prawnych do celów postanowień Kodeksu dotyczących niezależności. Jednocześnie MSB 600 (zmieniony) przewiduje, że część składowa grupy może być nie tylko jednostką prawną, ale również jednostką biznesową, funkcją lub

²⁵ Zob. paragraf 29 i 30 [Spotkania IAASB wrzesień 2021, Punkt porządku obrad 2, Proponowany MSB 600 \(zmieniony\) - Dokument dotyczący kluczowych zagadnień \(IAASB September 2021 Meeting, Agenda Item 2, Proposed ISA 600 \(Revised\) – Issues Paper\)](#).

²⁶ IAASB prezentuje stanowisko, że „praca związana z badaniem” odnosi się szerzej do całości nakładu pracy, w tym do pracy wskazanej do wykonania przez audytorów części składowych grupy. Na przykład, praca związana z badaniem obejmowałaby wszystkie aspekty planowania i wykonywania badania grupy, w tym w zakresie kierowania, nadzoru i przeglądu, oraz koniecznych zadań administracyjnych (np. koordynacja z kierownictwem). W kontekście MSB 600 (zmienionego), IAASB używała wyrażenia „procedury badania” odnosząc się w szczególności do rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania do wykonania, w tym w przypadku, gdy audytorzy części składowych grupy zostali poproszeni o wykonanie określonych procedur badania.

²⁷ W kontekście pracy firmy audytora części składowej grupy, w przypadku której odpowiednie mogłoby być wyrażenie „procedury badania” lub „praca związana z badaniem”, IESBA podjęła decyzję o używaniu wyrażenia „praca związana z badaniem”, aby ująć szerszy zakres pracy (na przykład w paragrafie 405.20 A1).

działalnością gospodarczą. IESBA postanowiła wyjaśnić powyższą kwestię poprzez Często zadawane pytania i odpowiedzi (FAQ), które zostaną opracowane przez Pracowników IESBA.

63. W odniesieniu do definicji klienta badania sprawozdania finansowego grupy i jednostek powiązanych klienta, zgodnie z podejściem przyjętym w dotychczasowym paragrafie R400.20 dotyczącym jednostek powiązanych klienta badania sprawozdania finansowego grupy, IESBA postanowiła wprowadzić pewne ulepszenia w definicji klienta badania sprawozdania finansowego grupy zawartej w Słowniczku, aby wyjaśnić, czym są jednostki powiązane objęte pojęciem klienta badania sprawozdania finansowego grupy w przypadku, gdy klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych oraz w przypadku, gdy nie jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych. Ponadto, IESBA postanowiła dodać, pod definicją klienta badania w Słowniczku, odwołanie do definicji klienta badania sprawozdania finansowego grupy w kontekście badania grupy, oraz pod definicją klienta badania sprawozdania finansowego grupy, odwołanie do dotychczasowego paragrafu R400.20. W ten sposób objaśniono, że pomimo objęcia jednostek powiązanych definicją klienta badania, termin ten ma zastosowanie wyłącznie w kontekście badań jednostkowych sprawozdań finansowych.
64. W odniesieniu do uwag dotyczących osób z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, które mogą bezpośrednio wpływać na rezultat badania grupy, w opinii IESBA podawanie konkretnych przykładów takich osób w Kodeksie nie byłoby odpowiednie. Zdaniem IESBA to, czy wystąpi bezpośredni wpływ na rezultat badania grupy, będzie zależał od określonych faktów i okoliczności. Jednakże, IESBA poleciła Pracownikom IESBA opracowanie Często zadawanych pytań i odpowiedzi (FAQ) w tej sprawie.

Rozważania dotyczące niezależności dla osób fizycznych

Niezależność osób z sieci firmy audytora grupy

65. Dotychczasowy Kodeks zawiera już postanowienia dotyczące wymogów niezależności w odniesieniu do klienta badania. Osoby z firmy audytora części składowej grupy z sieci firmy audytora grupy, które uczestniczą w badaniu części składowej grupy, są skutecznie zobowiązane do przestrzegania tych samych wymogów niezależności osobistej co zespół wykonujący zlecenie w firmie audytora grupy.²⁸
66. Respondenci, którzy zgłosili uwagi do Projektu do dyskusji (ED), zasadniczo poparli propozycje dla członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firmy audytora grupy i firm należących do jej sieci lub zaangażowanych przez firmę audytora grupy i firmy należące do jej sieci. (Zob. paragraf R405.5)

Niezależność osób spoza sieci firmy audytora grupy

67. Zmiana w definicji zespołu wykonującego zlecenie w MSB 220 (zmienionym) spowodowała konieczność objaśnienia wymogów niezależności dla osób z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowanych przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy. W szczególności, IESBA rozważyła, czy osoby z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy wykonujące pracę związaną z częścią

²⁸ Paragraf R400.51 dotychczasowego Kodeksu stanowi, że „jak wymaga tego niniejsza Część, firma należąca do sieci ma obowiązek być niezależna od klientów badania innych firm należących do sieci.”

składową grupy powinny podlegać tym samym wymogom niezależności osobistej co osoby z firmy audytora grupy i firm należących do jej sieci.

68. Ze względu na to, że rozszerzona definicja zespołu wykonującego zlecenie obejmuje wszystkie osoby, które wykonują procedury badania, niezależnie od tego, czy są to osoby z sieci firmy audytora grupy, IESBA zaproponowała w Projekcie do dyskusji (ED) pojedynczy wymóg, zgodnie z którym wszyscy członkowie zespołu wykonującego badanie (który obejmuje zespół wykonujący zlecenie) w przypadku badania grupy są niezależni od klienta badania sprawozdania finansowego grupy zgodnie z wymogami określonymi w Części 4A, mającymi zastosowanie do zespołu wykonującego badanie.

Uwagi

69. W odniesieniu do członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowanych przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, przedstawiciele organów regulacyjnych nie zgłosili znaczących obaw dotyczących podejścia zaproponowanego w Projekcie do dyskusji (ED). Jednakże, kilku respondentów z firm i organizacji zawodowych wskazało, że podczas gdy firma audytora części składowej grupy spoza firmy audytora grupy musi być niezależna jedynie od klienta badania części składowej grupy (zob. paragraf 96 poniżej), firma audytora części składowej grupy nadal musi monitorować swoich członków zespołu wykonującego badanie, będących osobami fizycznymi, we wszystkich jednostkach powiązanych i innych częściach składowych grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy. Ich zdaniem byłoby to nadmiernie uciążliwe. Wyrazili obawy, że firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy może nie posiadać wystarczających informacji o wszystkich jednostkach w grupie, w szczególności jednostkach poza łańcuchem kontroli klienta badania części składowej grupy. W związku z tym argumentowali, że firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy mogą nie być w stanie monitorować niezależności osób w odniesieniu do wszystkich jednostek w grupie. Zwrócili się do IESBA z prośbą o rozważenie bardziej zrównoważonego podejścia koncentrującego się wyłącznie na tych powiązaniach z jednostkami, co do których istnieje większe prawdopodobieństwo, że zagrażają niezależności osób.
70. W tym zakresie niektórzy respondenci zakwestionowali, czy konieczne jest, aby osoby z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowane przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, zaangażowane w badanie grupy, były niezależne od jednostek powiązanych klienta badania sprawozdania finansowego grupy, w szczególności od jednostki dominującej i jednostek siostrzanych w przypadku klienta badania sprawozdania finansowego grupy, który jest jednostką notowaną na giełdzie papierów wartościowych.

Decyzje IESBA

71. Firmy z tej samej sieci mają wspólne cechy i wspólny system zarządzania jakością, w tym system monitorowania niezależności. Kodeks wymaga również, aby firma należąca do sieci była niezależna od klientów badania innych firm z sieci. W związku z tym, firmy audytora części składowej grupy z sieci firmy audytora grupy są objęte zakresem systemu monitorowania niezależności sieci oraz, poprzez sieć, posiadają wystarczający i terminowy dostęp do informacji dotyczących klienta badania sprawozdania finansowego grupy i jego jednostek powiązanych oraz innych części składowych

grupy, aby umożliwić im spełnienie wymogu niezależności określonego w Kodeksie. Jednakże, firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy nie będą posiadać dostępu do systemu monitorowania niezależności sieci. W związku z tym, IESBA uznała obawy dotyczące potencjalnych praktycznych wyzwań, przed jakimi mogą stanąć firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy podczas monitorowania niezależności członków swojego zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy w odniesieniu do wszystkich jednostek powiązanych i innych części składowych grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy, w szczególności w przypadku bardzo dużych, wielonarodowych klientów badania sprawozdania finansowego grupy. IESBA uznała, że koszt wdrożenia systemu monitorowania zgodności z takimi wymogami niezależności w firmie audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy mógłby potencjalnie stać się nieproporcjonalny w stosunku do prawdopodobieństwa powstałych zagrożeń. Ponadto, IESBA uznała, że gdyby firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy musiała monitorować niezależność osób w odniesieniu do wszystkich jednostek z grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy, mogłoby się to stać znaczącym zadaniem w zakresie zgodności, w szczególności w przypadku dużych grup. Niezamierzonym skutkiem byłoby przeznaczenie zasobów i czasu firmy audytora części składowej grupy na inny obszar zamiast pracy związanej z badaniem, co potencjalnie wpłynęłoby negatywnie na jakość badania.

72. Ze względu na powyższe obawy, IESBA ponownie rozważyła, czy konieczne jest objęcie zakresem wszystkich jednostek powiązanych w grupie w ten sam sposób jak w przypadku ustalania osobistej niezależności członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy, zważywszy, że prawdopodobieństwo zagrożeń dla niezależności będzie różnić się w zależności od odległości jednostek powiązanych od klienta badania części składowej grupy. IESBA zauważyła, że w kontekście badania grupy, największe zagrożenia dla niezależności dotyczą klienta badania części składowej grupy²⁹³⁰ i jednostki, o której sprawozdaniu finansowym grupy wyraża opinię firma audytora grupy. W związku z tym, właściwe jest, że Kodeks wymaga, aby wszyscy członkowie zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy, niezależnie od tego, czy są oni z lub spoza sieci firmy audytora grupy, byli niezależni od takich jednostek zgodnie z Częścią 4A Kodeksu. (Zob. paragraf R405.6(a) i (b).)
73. IESBA przyznała, że jakiegokolwiek powiązanie lub okoliczność pomiędzy członkiem zespołu wykonującego badanie z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowanym przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy oraz jednostką kontrolowaną klienta badania sprawozdania finansowego grupy w „łańcuchu kontroli” mogłoby również naruszyć niezależność członka zespołu wykonującego badanie od klienta badania części składowej grupy. W związku z tym IESBA ustaliła, że członkowie zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy będą również zobowiązani do zachowania niezależności od takich jednostek zgodnie z Częścią 4A. IESBA uważa, że ta opcja zapewniłaby odpowiednią równowagę pomiędzy tym, jak

²⁹ Wynika to z tego, że osoba z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy wykonywałaby procedury badania klienta badania części składowej grupy, co wpłynęłoby na sprawozdanie finansowe grupy. Jednakże, osoba ta nie byłaby zaangażowana w wykonywanie procedur lub ocenę wyników pracy związanej z badaniem w odniesieniu do innych jednostek powiązanych i innych części składowych grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy.

³⁰ Definicja klienta badania części składowej grupy obejmuje również wszelkie jednostki, nad którymi klient sprawuje bezpośrednią lub pośrednią kontrolę.

dalece należy objąć zakresem jednostki powiązane klienta badania sprawozdania finansowego grupy i związanym z tym ciężarem w zakresie zgodności ze względu na to, że wyłączyłaby potencjalnie dużą liczbę jednostek kontrolowanych przez klienta badania sprawozdania finansowego grupy, które nie wchodzi w skład łańcucha kontroli klienta badania sprawozdania finansowego grupy. (Zob. paragraf R405.6(c).)

74. W odniesieniu do innych jednostek powiązanych i części składowych grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy, IESBA zauważyła, że nawet jeżeli Kodeks nie wymagałby od członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowanych przez firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy przestrzegania postanowień w Części 4A w odniesieniu do takich innych jednostek powiązanych i części składowych grupy, nie oznaczałoby to, że firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy nie powinna rozważyć i zareagować na jakiegokolwiek zagrożenia spowodowane przez jakiegokolwiek powiązanie lub okoliczność pomiędzy członkami jej zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy oraz innymi jednostkami powiązanymi i częściami składowymi grupy. Firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy nadal byłaby zobowiązana do stosowania zasady „uzasadnionego przekonania” oraz uwzględnienia takiego powiązania lub okoliczności podczas identyfikacji, oceny i reagowania na zagrożenia dla niezależności firmy audytora części składowej grupy (zob. paragraf R405.7 Projektu do dyskusji (ED)).
75. W tym zakresie, odpowiadając na niektóre ze zgłoszonych obaw dotyczących praktycznych wyzwań związanych z monitorowaniem niezależności osobistej klienta badania sprawozdania finansowego grupy, IESBA zgodziła się wprowadzić nowe wymogi w Rozdziale 405 w celu promowania komunikacji pomiędzy firmą audytora grupy i firmami audytora części składowej grupy, wykorzystując wymóg dotyczący komunikacji określony w MSB 600 (zmienionym).
76. W odniesieniu do określonego obowiązku partnera odpowiedzialnego za badanie grupy wynikającego z MSB 600 (zmienionego) w zakresie pouczenia audytora części składowej grupy o stosownych wymogach etycznych, które mają zastosowanie, biorąc pod uwagę charakter i okoliczności zlecenia badania grupy,³¹ IESBA dodała wymóg przekazywania w odpowiednich terminach koniecznych informacji przez firmę audytora grupy, aby umożliwić firmie audytora części składowej grupy wykonanie jej obowiązków wynikających z Rozdziału 405. Materiały dotyczące zastosowania odnoszące się do tego wymogu zawierają określone przykłady spraw, jakie może komunikować firma audytora grupy, w tym wszelkich jednostek powiązanych i innych części składowych grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy, które są stosowne dla rozważań dotyczących niezależności mających zastosowanie do firmy audytora części składowej grupy i członków zespołu wykonującego badanie z takiej firmy lub zaangażowanych przez taką firmę. (Zob. paragraf R405.3 i R405.3 A1.)
77. IESBA zauważyła również, że MSB 600 (zmieniony) wymaga³² od audytora grupy żądania od audytora części składowej grupy przekazania informacji dotyczących tego, czy audytor części składowej grupy przestrzegał stosownych wymogów etycznych, w tym dotyczących niezależności, mających zastosowanie do zlecenia badania sprawozdania finansowego grupy. W ramach nowego podrozdziału dotyczącego komunikacji pomiędzy firmą audytora grupy i firmą audytora części

³¹ Paragraf 25(a) MSB 600 (zmienionego)

³² Paragraf 45(c) MSB 600 (zmienionego)

składowej grupy, IESBA ustaliła zawarcie wyraźnego wymogu, aby informacje przekazywane przez firmę audytora części składowej grupy zawierały (zob. paragraf R405.4):

- Wszelkie kwestie dotyczące niezależności, które wymagają znaczącego osądu; oraz
- W odniesieniu do takich kwestii, wniosek firmy audytora części składowej grupy dotyczący tego, czy zagrożenia dla jej niezależności są na akceptowalnym poziomie, a także uzasadnienie takiego wniosku.

Dalsze rozważania dotyczące praktycznych wyzwań

78. W odniesieniu do praktycznych wyzwań związanych z monitorowaniem niezależności osobistej w grupie klienta badania sprawozdania finansowego grupy przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, kilku interesariuszy i PIOB zasugerowało podczas dalszych działań prowadzonych po przedstawieniu Projektu do dyskusji (ED), że IESBA powinna lepiej zrozumieć i dokumentować praktyczne wyzwania przed zaproponowaniem odejścia od podejścia przedstawionego w Projekcie do dyskusji (ED). Argumentowali oni, że na podstawie wymogów określonych w MSB 600 (zmienionym), partner odpowiedzialny za badanie grupy i firma audytora grupy muszą mieć wiedzę o wszystkich jednostkach w grupie oraz powinni być w stanie przekazać takie informacje firmom audytora części składowej grupy. Tacy interesariusze i PIOB wyrazili obawy, że zmienione podejście mogłoby dawać wrażenie „niższego” poziomu niezależności dla członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowanych przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy. Wyrażono również obawę, że podejście oparte na stosowaniu zasady „uzasadnionego przekonania” mogłoby wiązać się z ryzykiem braku spójnego stosowania wymogów niezależności.
79. W odniesieniu do dokumentowania rzeczywistych praktycznych wyzwań związanych z propozycją Projektu do dyskusji (ED), IESBA w pierwszej kolejności rozważyła okoliczności, w których firma audytora grupy standardowo podjęłaby decyzję o zaangażowaniu firm spoza jej sieci w badanie grupy. Ze względu na to, że dane dotyczące badań grupy na poziomie globalnym nie są łatwo dostępne, IESBA rozważyła regulacje i praktyki stosowne dla badań grupy i wielkość jednostek, do których takie regulacje i praktyki zwykle mają zastosowanie. Chociaż istnieje szeroki zakres rodzajów i wielkości badań grupy, IESBA uważa, że badania grupy zazwyczaj wiążą się z udziałem jedynie firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy w przypadku, gdy klient badania sprawozdania finansowego grupy jest większym wielonarodowym konglomeratem posiadającym części składowe grupy na całym świecie.
80. W przypadku klienta badania sprawozdania finansowego grupy, który posiada niewiele jednostek powiązanych i innych części składowych grupy, firma audytora grupy może równie dobrze przekazywać informacje o wszystkich jednostkach powiązanych i innych częściach składowych grupy firmie audytora części składowej grupy na podstawie wymogu określonego w paragrafie R405.3. W takim przypadku jest mało prawdopodobne, aby firma audytora części składowej grupy była nadmiernie obciążona w zakresie monitorowania niezależności członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy w grupie klienta badania sprawozdania finansowego grupy. Jednakże, w dużych wielonarodowych konglomeratach, posiadających potencjalnie liczne jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych pośród setek jednostek powiązanych i innych części składowych grupy, przekazywanie informacji o wszystkich jednostkach powiązanych i innych częściach składowych grupy mocno obciążałoby firmę audytora części

składowej grupy. Ponadto, ze względu na to, że część składowa grupy może być jednostką biznesową, funkcją lub działalnością gospodarczą, jednostki objęte zakresem definicji klienta badania sprawozdania finansowego grupy mogłyby nie być objęte zakresem definicji jednostki powiązanej.

81. W konsekwencji, IESBA stwierdziła, że przekazywanie informacji o wszystkich jednostkach powiązanych i innych częściach składowych grupy firmie audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy nie wyeliminowałoby obciążenia firmy audytora części składowej grupy w zakresie przetwarzania i analizowania surowych danych, w szczególności jeżeli w grupie regularnie mają miejsce transakcje połączenia, nabycia lub zbycia jednostek.
82. IESBA uznała, po dokładnym przeanalizowaniu sytuacji, że istnieją potencjalnie dwie opcje ustalenia przez osobę jej niezależności w kontekście badania grupy:
 - (a) Na podstawie listy wszystkich jednostek powiązanych i innych części składowych grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy, osoba ta mogłyby ocenić, w odniesieniu do każdej jednostki powiązanej lub innej części składowej grupy, czy istnieją jakiegokolwiek powiązania lub okoliczności, które wpływałyby na jej niezależność (podejście odgórne („*top-down*”)); lub
 - (b) Na podstawie indywidualnej oceny, czy osoba ta posiada jakiegokolwiek powiązania lub okoliczności, o których mowa w MSN, oraz rozważenia, czy jakiegokolwiek takie powiązania lub okoliczności dotyczą jakiegokolwiek jednostki powiązanej lub innej części składowej grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy (podejście oddolne („*bottom-up*”)).

IESBA uważa, że w ramach obu opcji, należyte zastosowanie Kodeksu i ramowych założeń koncepcyjnych powinno doprowadzić do tego samego rezultatu w zakresie niezależności osoby w kontekście badania grupy.

83. Jednakże, w przypadku Opcji (a) powyżej, obciążenie administracyjne z perspektywy zarówno firmy audytora grupy jak i firmy audytora części składowej grupy byłoby nieproporcjonalne w przypadku dużej wielonarodowej i wielobranżowej grupy w stosunku do prawdopodobieństwa zagrożeń dla niezależności w jednostkach powiązanych i innych częściach składowych grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy spoza łańcucha kontroli klienta badania części składowej grupy. Co istotne, jak wspomniano powyżej, IESBA miała obawy co do potencjalnego niezamierzonego skutku powyższego, polegającego na tym, że proces ten stałby się ćwiczeniem dotyczącym zgodności polegającym na „odhaczaniu”, które odciągnęłoby uwagę i czas członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowanych przez firmę audytora części składowej grupy spoza firmy audytora grupy od reagowania na znaczące ryzyka w badaniu części składowej grupy, co byłoby szkodliwe dla jakości badania.
84. Ze względu na powyższe rozważania, IESBA postanowiła, że Opcja (b) zapewniłaby bardziej przemyślane podejście do niezależności w odniesieniu do takich jednostek powiązanych i innych części składowych grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy. W ramach takiego podejścia oddolnego („*bottom-up*”), członek zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowany przez firmę audytora części składowej grupy spoza firmy audytora grupy byłby zobowiązany do poinformowania firmy audytora części składowej grupy o każdym powiązaniu lub okoliczności, co do których taka osoba wie lub ma powody sądzić, że mogą stworzyć zagrożenie dla

niezależności takiej osoby w kontekście badania sprawozdania finansowego grupy (zob. paragraf R405.7).

85. Aby ułatwić spójne stosowanie tego wymogu przez członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firmy audytora części składowej grupy spoza firmy audytora grupy lub zaangażowanych przez firmę audytora części składowej grupy spoza firmy audytora grupy, IESBA postanowiła uwzględnić ilustracyjne wytyczne dotyczące rodzajów powiązań lub okoliczności z udziałem danej osoby lub którejkolwiek z osób będących członkami jej najbliższej rodziny, w zależności od przypadku, które dana osoba mogłaby rozważyć przy spełnianiu tego wymogu. Ilustracyjny wykaz powiązań lub okoliczności określonych w wytycznych jest oparty na wymogach niezależności określonych w Części 4A Kodeksu mających zastosowanie do członków zespołu wykonującego badanie (zob. paragraf 405.7 A1).
86. IESBA potwierdziła również, że zasada „uzasadnionego przekonania” jest dobrze ugruntowaną zasadą w Kodeksie, która ma już zastosowanie do osób i firm w innych wymogach.³³ Ponadto, Kodeks wymaga od zawodowych księgowych posiadania dociekliwego umysłu i stosowania zawodowego osądu.³⁴ W kontekście badania grupy i stosowania zasady „uzasadnionego przekonania”, zrozumienie faktów i okoliczności, w tym interesów i powiązań, które mogłyby naruszać niezależność, jest niezbędnym warunkiem. Posiadanie dociekliwego umysłu oznacza również:
- (a) analizowanie źródła, znaczenia i wystarczalności uzyskanych informacji, z uwzględnieniem charakteru, zakresu i efektów wykonywanych czynności zawodowych; oraz
 - (b) bycie otwartym i wyczulonym na potrzebę dalszej analizy informacji lub wykonania innych czynności.³⁵

W konsekwencji, członkowie zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy muszą zrozumieć swoje określone powiązania i okoliczności oraz to, czy wymagałyby one analizy na podstawie MSN w odniesieniu do klienta badania sprawozdania finansowego grupy.

87. W związku z tym, IESBA stwierdziła, że takie podejście lepiej pomaga osiągnąć pożądany rezultat poprzez skoncentrowanie uwagi członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy na rzeczywistych powiązaniach lub okolicznościach, które mogłyby spowodować zagrożenie dla ich niezależności.³⁶

³³ Na przykład wymogach w paragrafie R220.8, R220.9, R270.3 i R400.20

³⁴ Paragraf R120.5

³⁵ Par. 120.5 A1

³⁶ Zgodnie z tym zmienionym podejściem, jeżeli, na przykład, osoba będąca członkiem najbliższej rodziny członka zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy jest nauczycielem w pełnym wymiarze czasu pracy i nie jest zatrudniona w żadnej roli, w której wpływa się na sprawozdanie finansowe, Rozdział 521 Kodeksu nie miałby zastosowania do oceny niezależności członka zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy w odniesieniu do badania grupy niezależnie od tego, jakie jednostki występują w strukturze korporacyjnej. Jednakże, jeżeli osoba będąca członkiem najbliższej rodziny pełni rolę związaną z nadzorem sprawozdawczości finansowej, od członka zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy oczekuje się rozważenia, czy taki stosunek pracy został nawiązany pomiędzy taką osobą i jakąkolwiek jednostką w grupie. Podobnie, stosując zasadę „uzasadnionego przekonania”, członek zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy rozważyłby każdy z pozostałych ilustracyjnych rodzajów powiązań lub okoliczności określonych w wytycznych w paragrafie 405.7 A1.

88. Po przekazaniu informacji wymaganych na podstawie paragrafu R405.7 przez członka zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy, IESBA postanowiła zobowiązać firmę audytora części składowej grupy do oceny i zareagowania na wszelkie zagrożenia dla niezależności spowodowane powiązaniem lub okolicznością danej osoby (zob. paragraf R405.8). Ze względu na stosowanie ramowych założeń koncepcyjnych, jeżeli firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy nie może zredukować zagrożeń do akceptowalnego poziomu, dana osoba nie może pełnić funkcji członka zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy w firmie audytora części składowej grupy.³⁷
89. Paragrafy R405.7 i R405.7 A1 również miałyby zastosowanie do niezależnych dostawców usług zaangażowanych przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy do wykonania procedur badania do celów badania grupy.
90. Wreszcie, wymóg przekazywania informacji przez firmę audytora części składowej grupy partnerowi odpowiedzialnemu za badanie grupy określony w paragrafie R405.4 również miałby zastosowanie do wszelkich kwestii w zakresie niezależności dotyczących członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowanych przez firmę audytora części składowej grupy spoza firmy audytora grupy, wynikających z zastosowania postanowień paragrafu R405.7 i R405.8. Ponadto, w odpowiedzi na informacje zwrotne przekazane przez PIOB, IESBA postanowiła wyjaśnić, że ostatecznie, zgodnie z MSB 220 (zmienionym),³⁸ ustalenie, czy wymogi niezależności zostały spełnione do celów badania grupy, jest obowiązkiem partnera odpowiedzialnego za badanie grupy (zob. paragraf 405.4 A1).
91. Ogólnie, IESBA uważa, że takie zmienione i lepiej ukierunkowane podejście dotyczące niezależności w przypadku członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowanych przez firmy audytora części składowej grupy spoza firmy audytora grupy będzie mieć taki sam rezultat w zakresie niezależności jak podejście zaproponowane w Projekcie do dyskusji (ED), jednak zapewni ten rezultat w bardziej funkcjonalny i proporcjonalny sposób, z mniejszym prawdopodobieństwem niezamierzonych skutków dla jakości badania oraz lepiej służąc interesowi publicznemu.
92. Załącznik 3 do niniejszego dokumentu zawiera zilustrowane podejście do niezależności w przypadku członków zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy z firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy lub zaangażowanych przez firmy audytora części składowej grupy spoza firmy audytora grupy.

Rozważania dotyczące niezależności dla firm

Niezależność firm audytora części składowej grupy z sieci firmy audytora grupy

93. Memorandum Objaśniające (EM) do Projektu do dyskusji (ED) zawierało wyjaśnienia, że nowe postanowienia dotyczące niezależności mające zastosowanie do firmy audytora grupy i firm audytora części składowej grupy z sieci firmy audytora grupy nie były konieczne ze względu na to, że dotychczasowy Kodeks już wymaga od firmy i firm należących do jej sieci niezależności od klienta badania. Aby to wyraźnie podkreślić w kontekście badania grupy, IESBA zaproponowała następujące dwa wymogi w proponowanym Rozdziale 405:

³⁷ Paragraf R120.10

³⁸ Paragraf 18 i 21 MSB 220 (zmienionego)

- W przypadku firmy audytora grupy, wymóg niezależności od klienta badania sprawozdania finansowego grupy zgodnie z wymogami określonymi w Części 4A mającymi zastosowanie do firmy.
 - W przypadku firm audytora części składowej grupy z firmy audytora grupy, wymóg niezależności od klienta badania sprawozdania finansowego grupy zgodnie z wymogami określonymi w Części 4A mającymi zastosowanie do firm należących do sieci.
94. Respondenci zgłaszający uwagi do Projektu do dyskusji (ED) zasadniczo poparli proponowane wymogi opisane powyżej. (Zob. paragraf R405.9 i R405.10.)

Niezależność firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy

95. Kluczową sprawą, do jakiej odniosła się IESBA opracowując Projekt do dyskusji (ED), było ustanowienie zasad mających zastosowanie do niezależności firmy, dotyczących firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy. IESBA uznała, że w przypadku firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, największe zagrożenie dla niezależności dotyczy klienta badania części składowej grupy w przypadku, gdy firma audytora części składowej grupy przeprowadza procedury badania. Zgodnie z poglądem IESBA, powyższe miałyby nieproporcjonalny charakter i potencjalnie w niewłaściwy sposób ograniczyłyby liczbę firm, które mogłyby działać jako firma audytora części składowej grupy, jeżeli te same postanowienia dotyczące niezależności, które obowiązują firmy należące do sieci firmy audytora grupy, obowiązywałyby również firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy w odniesieniu do wszystkich jednostek powiązanych i innych części składowych grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy.
96. Uwzględniając powyższe, IESBA zaproponowała następujące zasady niezależności dla firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy:
- W pierwszej kolejności firma audytora części składowej grupy musi być niezależna od klienta badania części składowej grupy (zgodnie z propozycją definicji określoną w Słowniczku), zgodnie z postanowieniami dotyczącymi niezależności w Części 4A, które mają zastosowanie do firmy w odniesieniu do jej klienta badania.
 - Firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy nie może posiadać bezpośredniego lub istotnego udziału finansowego bądź posiadać pożyczek lub poręczeń dotyczących jednostki, o której sprawozdaniu finansowym grupy firma audytora grupy wyraża opinię.
 - W przypadku innych jednostek powiązanych i części składowych grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy, firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy jest zobowiązana stosować ramowe założenia koncepcyjne na podstawie zasady „uzasadnionego przekonania” w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.
 - W odniesieniu do powiązań lub okoliczności dotyczących firm z sieci firmy audytora części składowej grupy oraz klienta badania części składowej grupy lub klienta badania sprawozdania finansowego grupy, firma audytora części składowej grupy również musi stosować ramowe założenia koncepcyjne oparte na zasadzie „uzasadnionego przekonania” w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla niezależności.

97. Rozważając obowiązujące zasady dla firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, IESBA uwzględniła również podejście przedstawione w dotychczasowym Kodeksie, które rozróżnia postanowienia dotyczące niezależności mające zastosowanie do jednostek zainteresowania publicznego i jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego. IESBA zauważyła, że celem badania grupy jest przedstawienie sprawozdania dotyczącego sprawozdania finansowego grupy i w związku z tym postanowienia dotyczące niezależności, które obowiązują na poziomie grupy, powinny obowiązywać w sposób spójny i jednolity w całej grupie. Podejście to jest zgodne z nadrzędnymi zasadami określonymi w MSB 220 (zmienionym) i MSB 600 (zmienionym). W konsekwencji, w przypadku, gdy klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką zainteresowania publicznego oraz klient badania części składowej grupy nie jest jednostką zainteresowania publicznego, IESBA zaproponowała w Projekcie do dyskusji (ED), że postanowienia dotyczące niezależności, które mają zastosowanie do firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy w odniesieniu do klienta badania części składowej grupy, będą stanowić postanowienia dotyczące jednostki zainteresowania publicznego. Natomiast w przypadku, gdy klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką niebędącą jednostką zainteresowania publicznego, postanowienia dotyczące niezależności, które mają zastosowanie do firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy w odniesieniu do klienta badania części składowej grupy do celów badania grupy, są postanowieniami dotyczącymi jednostki niebędącej jednostką zainteresowania publicznego niezależnie od tego, czy klient badania części składowej grupy jest jednostką zainteresowania publicznego.

Uwagi

98. Większość respondentów poparła proponowane proporcjonalne podejście dotyczące postanowień w zakresie niezależności dla firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy. W odniesieniu do niezależności firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, kilku respondentów zgłosiło uwagę, że firma audytora części składowej grupy powinna być niezależna od klienta badania sprawozdania finansowego grupy (w tym stosownych jednostek powiązanych i innych części składowych grupy) niezależnie od tego, czy firma audytora części składowej grupy należy do sieci firmy audytora grupy.
99. W odniesieniu do proponowanych zakazów odnoszących się do „jednostki, o której sprawozdaniu finansowym grupy wyraża opinię firma audytora grupy”, kilku respondentów zauważyło, że termin używany do określenia takiej jednostki wymagałby objaśnienia, aby odwoływać się do jednostki dominującej najwyższego szczebla lub co najmniej spółki na najwyższym szczeblu w grupie do celów sporządzenia sprawozdania finansowego. Ponadto, pojawiło się kilka pytań dotyczących tego, czy zastosowanie mają stosowne wymogi i materiały dotyczące zastosowania odnoszące się do udziałów finansowych określone w Rozdziale 510 oraz tego, w jaki sposób firmy audytora części składowej grupy powinny ustalać istotne i nieistotne pośrednie udziały finansowe.
100. Kilku respondentów, w tym członek Grupy Monitorującej, wyraziło obawy dotyczące praktycznych wyzwań związanych ze stosowaniem proponowanej zasady „uzasadnionego przekonania” w paragrafie R405.7 i R405.8 w Projekcie do dyskusji (ED). Zasugerowali oni, że Kodeks zawiera wymóg skierowania zapytań lub przeprowadzenia innych procedur w sieci firmy audytora części składowej grupy przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy w celu zidentyfikowania zagrożenia dla niezależności, jeżeli występuje.

101. Zdaniem niektórych respondentów firma audytora części składowej grupy powinna poinformować audytora grupy/partnera odpowiedzialnego za badanie grupy, jeżeli zasada „uzasadnionego przekonania” doprowadziła do identyfikacji jakichkolwiek zagrożeń dla niezależności firmy audytora części składowej grupy.
102. Chociaż wyrażono poparcie dla proporcjonalnego podejścia zaproponowanego dla firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, respondenci zgłosili przedstawione poniżej uwagi dotyczące stosowania stosownych postanowień w zależności od tego, czy klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką zainteresowania publicznego czy jednostką niebędącą jednostką zainteresowania publicznego.
103. W celu ułatwienia zastosowania, kilku przedstawicieli organów regulacyjnych wyraziło opinię, że postanowienia dotyczące niezależności dla części składowych grupy będących jednostkami zainteresowania publicznego w grupach niebędących jednostkami zainteresowania publicznego powinny być zgodne z tymi wymogami etycznymi, które są najbardziej rygorystyczne zarówno dla badania jednostkowego sprawozdania finansowego części składowych grupy będących jednostkami zainteresowania publicznego jak i dla przeprowadzania badania grupy. Zasugerowano ponowne przeanalizowanie propozycji ze względu na to, że firma audytora części składowej grupy, jako audytor przeprowadzający badanie ustawowe, w takich sytuacjach podlegałaby już postanowieniom dotyczącym jednostek zainteresowania publicznego.
104. Kilku komentatorów zasugerowało również zweryfikowanie brzmienia wymogu określającego zastosowanie postanowień dotyczących jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego do części składowych grupy będących jednostkami zainteresowania publicznego do celów badania grupy (paragraf R405.9 w Projekcie do dyskusji (ED)), aby nie sugerować, że stosowanie postanowień dotyczących niezależności dla jednostek zainteresowania publicznego przez firmę audytora części składowej grupy w odniesieniu do części składowej grupy będącej jednostką zainteresowania publicznego, jest nieakceptowalne. Osoby te argumentowały, że stosowanie bardziej rygorystycznych postanowień powinno być nadal możliwe.
105. W odniesieniu do propozycji stosowania przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy postanowień dotyczących jednostek zainteresowania publicznego w przypadku, gdy klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką zainteresowania publicznego, ale klient badania części składowej grupy jest jednostką niebędącą jednostką zainteresowania publicznego (paragraf R405.10 w Projekcie do dyskusji (ED)), niektórzy respondenci zgłosili uwagę, że proponowany wymóg nie uwzględnia aspektów takich jak wielkość lub złożoność klienta badania części składowej grupy lub zakresu pracy wykonywanej przez firmę audytora części składowej grupy. Uważają oni, że nieuwzględnienie istotności części składowych grupy oznaczałoby, że firmy ostatecznie monitorowałyby niezależność w odniesieniu do nieistotnych części składowych grupy. Istniały również obawy, że stosowanie wymogów dotyczących jednostek zainteresowania publicznego mogłoby skutkować praktycznymi wyzwaniami, takimi jak rozłożenie w czasie w zakresie świadczenia usługi nieatestacyjnej.
106. Ze względu na te obawy kilku respondentów było zdania, że wymaganie od firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy stosowania postanowień dotyczących niezależności odnoszących się do jednostek zainteresowania publicznego w takich okolicznościach byłoby nadmiernie uciążliwe. Zasugerowali oni rozważenie przez IESBA podejścia proporcjonalnego, które uznaje relatywne znaczenie części składowej grupy dla badania grupy oraz możliwość wpływania pracy firmy audytora części składowej grupy na rezultat badania grupy.

107. Zgłoszono również uwagę, że Kodeks powinien wyraźnie stwierdzać, które wymogi dotyczące jednostek zainteresowania publicznego mają zastosowanie do firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy w przypadku, gdy klient badania części składowej grupy jest jednostką niebędącą jednostką zainteresowania publicznego a klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką zainteresowania publicznego. Pojawiły się pytania, czy powyższe obejmowałyby zakaz świadczenia określonej usługi nieatestacyjnej oraz postanowienia dotyczące długotrwałej współpracy. Argumentowano również, że Kodeks powinien także wyraźnie stwierdzać, które wymogi dotyczące jednostek zainteresowania publicznego nie dotyczyłyby firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, takie jak uzyskanie potwierdzenia osób sprawujących nadzór dotyczącego usługi nieatestacyjnej lub ujawnianie wynagrodzeń, gdzie oba te wymogi skupią się na firmie i firmach należących do jej sieci.

Decyzje IESBA

108. Po przeanalizowaniu uwag dotyczących Projektu do dyskusji (ED), IESBA potwierdziła, że w przypadku firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy największe zagrożenia dla niezależności dotyczą klienta badania części składowej grupy i jednostki, o której sprawozdaniu finansowym grupy wyraża opinię firma audytora grupy. IESBA nie uważała, by istniały istotne powody przedstawione przez respondentów sugerujące potrzebę ponownego rozważenia tego podejścia. (Zob. paragraf R405.11(a).)
109. W odniesieniu do wyrażenia „jednostka, o której sprawozdaniu finansowym grupy wyraża opinię firma audytora grupy”, IESBA zauważyła, że odnosi się ono jedynie do klienta badania sprawozdania finansowego grupy bez jednostek powiązanych lub innych części składowych grupy.³⁹ Wynika to z tego, że wyrażenie zawiera odwołanie do „jednostki”. IESBA uważa, że jest to zgodne z definicją klienta badania sprawozdania finansowego grupy w Słowniczku, która koncentruje się na jednostce, w odniesieniu do której sprawozdania finansowego grupy firma audytora grupy wykonuje zlecenie badania. Definicja ta następnie objaśnia zakres jednostek powiązanych w grupie klienta badania sprawozdania finansowego grupy. W związku z tym, IESBA nie uważała, że konieczne są dalsze wyjaśnienia lub objaśnienia w Kodeksie lub Słowniczku.
110. W odniesieniu do zakazu posiadania udziału finansowego w jednostce, o której sprawozdaniu finansowym grupy wyraża opinię firma audytora grupy, IESBA postanowiła jednoznacznie dostosować ten wymóg do dotychczasowych wymogów w Rozdziale 510 stosownych dla firmy posiadającej udział finansowy w jednostce będącej klientem badania, udział finansowy posiadany przez zarządcę oraz udział finansowy otrzymany w sposób niezamierzony w odniesieniu do jednostki, o której sprawozdaniu finansowym grupy wyraża opinię firma audytora grupy. (Zob. R405.11(b).)
111. Co się tyczy zastosowania zasady „uzasadnionego przekonania” w odniesieniu do firm należących do sieci firmy audytora części składowej grupy, IESBA uznała, zgodnie z podejściem mającym zastosowanie do powyższych osób, że wymaganie od firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy skierowania dalszych zapytań lub przeprowadzenia innych procedur w jej sieci spowodowałoby znaczące obciążenie administracyjne, które byłoby nieproporcjonalne w stosunku do prawdopodobnego znaczenia zagrożeń spowodowanych powiązaniem lub

³⁹ W Załączniku 3 jednostka, o której sprawozdaniu finansowym grupy wyraża opinię firma audytora grupy, jest zilustrowana jako *Klient badania sprawozdania finansowego grupy „A”*.

okolicznościami pomiędzy *firmami należącymi do sieci* firmy audytora części składowej grupy oraz klientem badania części składowej grupy lub klientem badania sprawozdania finansowego grupy.

112. IESBA zauważyła również, że wprowadzone wymogi dotyczące komunikacji pomiędzy firmą audytora grupy i firmą audytora części składowej grupy wspierałyby odpowiednie stosowanie zasady „uzasadnionego przekonania” w kontekście Rozdziału 405 oraz komunikację dotyczącą jakichkolwiek zagrożeń dla niezależności zidentyfikowanych w wyniku powyższego.
113. W odniesieniu do tego, czy firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy powinna stosować postanowienia dotyczące jednostek zainteresowania publicznego lub jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego w zależności od tego, czy klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką zainteresowania publicznego, IESBA potwierdziła, że co do zasady, postanowienia dotyczące niezależności, które mają zastosowanie na poziomie grupy, powinny mieć zastosowanie w całej grupie, w tym do firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy. Podczas gdy IESBA wprowadziła udoskonalenia, aby uszczegółwić stosowanie tej zasady w przypadku, gdy klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką zainteresowania publicznego, nie uważała, że zasada ta była zasadniczo błędna.⁴⁰
114. W konsekwencji, jeżeli klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką niebędącą jednostką zainteresowania publicznego, IESBA uważa, że od firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy należy oczekiwać przestrzegania postanowień mających zastosowanie do klientów badania, którzy są jednostkami niebędącymi jednostkami zainteresowania publicznego, do celów badania grupy, niezależnie od tego, że klient badania części składowej grupy może być jednostką zainteresowania publicznego. Niezależnie od powyższego, IESBA zauważyła, że jeżeli firma audytora części składowej grupy wykonuje również zlecenie badania dla części składowej grupy będącej jednostką zainteresowania publicznego z przyczyn innych niż badanie grupy, na przykład badanie ustawowe, firma audytora części składowej grupy musi stosować postanowienia stosowne dla takiego innego zlecenia badania, którymi mogą być postanowienia dotyczące jednostki zainteresowania publicznego w przypadku badania ustawowego. IESBA postanowiła zawrzeć wytyczne w paragrafie 405.15 A1 w celu objaśnienia tej kwestii.
115. IESBA przedyskutowała uwagi zalecające bardziej proporcjonalne podejście dotyczące stosowania postanowień odnoszących się do jednostek zainteresowania publicznego biorąc pod uwagę znaczenie i wielkość części składowej grupy. Jednakże, IESBA zauważyła, że postanowienia w Projekcie do dyskusji (ED) są spójne z MSB 600 (zmienionym), który wymaga⁴¹ od audytora grupy

⁴⁰ W odniesieniu do tej ogólnej zasady, IESBA wyjaśniła również, że jeżeli klient badania sprawozdania finansowego grupy (jednostka podlegająca badaniu grupy) jest jednostką zainteresowania publicznego lub jednostką niebędącą jednostką zainteresowania publicznego na podstawie przepisów prawa krajowego, takie rozróżnienie na poziomie grupy powinno zostać przeniesione na poziom części składowej grupy do celów badania grupy niezależnie od tego, czy jednostka na poziomie części składowej grupy byłaby uważana za jednostkę zainteresowania publicznego na podstawie przepisów prawa krajowego obowiązujących w systemie prawnym, któremu podlega taka jednostka. Ponadto, do celów badania grupy, od firmy audytora części składowej grupy wymaga się niezależności od klienta badania części składowej grupy zgodnie ze stosownymi postanowieniami zawartymi w Kodeksie, w tym krajowymi wymogami mającymi zastosowanie do klienta badania sprawozdania finansowego grupy (jednostki podlegającej badaniu grupy). IESBA podkreśliła, że wymogi dotyczące zwiększonej komunikacji pomogłyby firmie audytora grupy w zapoznaniu firmy audytora części składowej grupy ze stosownymi krajowymi wymogami obowiązującymi w systemie prawnym firmy audytora grupy.

⁴¹ Paragraf 22(a) MSB 600 (zmienionego)

ustalenia części składowych grupy, w których będzie wykonywana praca związana z badaniem. MSB 600 (zmieniony) nie rozróżnia między częściami składowymi grupy na podstawie rozważanych kwestii takich jak znaczenie lub wielkość. Po ustaleniu przez audytora grupy, że praca związana z badaniem będzie wykonywana w części składowej grupy, taka część składowa grupy jest objęta zakresem badania grupy z perspektywy zarządzania jakością. Zgodnie z powyższym, IESBA potwierdziła, że te same zasady dotyczące niezależności powinny mieć zastosowanie do firm audytora części składowej grupy wykonujących pracę związaną z badaniem w częściach składowych grupy.

116. Jednakże, jeżeli klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką zainteresowania publicznego, IESBA postanowiła, że firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy byłaby zobowiązana do przestrzegania tylko określonych wymogów dotyczących niezależności mających zastosowanie do jednostki zainteresowania publicznego do celów badania grupy. IESBA ustaliła, że takie postanowienia dotyczące niezależności obejmują tylko:
- Wymogi i materiały dotyczące zastosowania stosowne dla dopuszczalności świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania (zob. dalsza dyskusja bezpośrednio poniżej), z wyłączeniem postanowień dotyczących komunikacji z osobami sprawującymi nadzór klienta badania sprawozdania finansowego grupy w sprawie świadczenia usługi nieatestacyjnej (zob. paragraf R405.16 i R405.17); oraz
 - Wymogi i materiały dotyczące zastosowania stosowne dla kluczowych partnerów odpowiedzialnych za badanie i rotacji partnera (zob. paragraf R405.18(b)(ii)).⁴²

Usługi nieatestacyjne

117. Podczas dyskusji IESBA dotyczących proponowanych wymogów określonych w Projekcie do dyskusji (ED), IESBA uznała, że użyteczne byłoby objaśnienie stosowania [zmienionych postanowień dotyczących usług nieatestacyjnych](#) dla firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy w kontekście badania grupy, w szczególności ze względu na to, że zmiany dotyczące usług nieatestacyjnych są znaczące. Zgodnie z powyższym, IESBA zaproponowała wytyczne w Rozdziale 405, aby podkreślić pewne ważne rozważane kwestie podczas stosowania postanowień dotyczących usług nieatestacyjnych. W szczególności, IESBA zaproponowała pewne przykłady ilustrujące świadczenie określonej usługi nieatestacyjnej przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy w kontekście badania grupy. Na przykład, IESBA uznała, że ważne jest wyjaśnienie, w jaki sposób zakaz związany z zagrożeniem autokontroli⁴³ w zmienionych postanowieniach dotyczących usług nieatestacyjnych powinien być stosowany w przypadkach, gdy firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy wykonuje pracę

⁴² Oznacza to, że firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, która wykonuje procedury badania w części składowej grupy, która jest jednostką niebędącą jednostką zainteresowania publicznego, grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy będącego jednostką zainteresowania publicznego, nie jest zobowiązana do stosowania jakichkolwiek innych postanowień stosownych dla klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, na przykład postanowień dotyczących wynagrodzeń zawartych w Kodeksie mających zastosowanie do klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego.

⁴³ Paragraf R600.16 zmienionych postanowień dotyczących usług nieatestacyjnych

w ograniczonym zakresie do celów badania grupy, na przykład pracę związaną z badaniem ograniczoną do określonej pozycji takiej jak zapasy.⁴⁴

Uwagi

118. Znacząca część respondentów poparła zawarcie materiałów dotyczących zastosowania w zakresie świadczenia usług nieatestacyjnych przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy na rzecz klienta badania części składowej grupy, dostosowanych do zmienionego Rozdziału 600. Uznali, że zaproponowane materiały dotyczące zastosowania są dostatecznie jasne i odpowiednie.
119. Zgłoszono kilka uwag, że materiały dotyczące zastosowania w Projekcie do dyskusji (ED) (paragrafy 405.12 A1 i A2) nie były dostatecznie jednoznaczne oraz że stosowanie wymogów określonych w Rozdziale 600 należy postrzegać z perspektywy klienta badania części składowej grupy, nie zaś klienta badania sprawozdania finansowego grupy.
120. W odniesieniu do identyfikacji i oceny poziomu zagrożenia autokontroli (paragraf 405.12 A2 w Projekcie do dyskusji (ED)), kilku przedstawicieli organów regulacyjnych zasugerowało objaśnienie, że firma audytora części składowej grupy powinna rozważyć zagrożenie nie tylko w odniesieniu do części związanych z rachunkowością podlegających badaniu przeprowadzanym przez firmę audytora części składowej grupy, ale również ogólną istotność pozycji sprawozdania finansowego w sprawozdaniu finansowym grupy.
121. Kilku respondentów zasugerowało również, że Kodeks powinien zawierać postanowienia przejściowe odnoszące się do każdej usługi nieatestacyjnej świadczonej przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, jaka może zostać zakazana na podstawie zmienionych wymogów.

Decyzje IESBA

122. Jak wyjaśniono w paragrafie 116 powyżej, IESBA postanowiła dokonać pewnych zmian w strukturze podrozdziału „Rozważania dotyczące niezależności mające zastosowanie do firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy.” Zmiany te podkreślają, że w przypadku klienta badania sprawozdania finansowego grupy będącego jednostką zainteresowania publicznego, firma audytora części składowej grupy wykonująca pracę związaną z badaniem w części składowej grupy, która jest jednostką niebędącą jednostką zainteresowania publicznego, musi stosować postanowienia dotyczące jednostek zainteresowania publicznego zawarte w Rozdziale 600 do celów badania grupy (z wyjątkiem wymogów dotyczących komunikacji z osobami sprawującymi nadzór). (Zob. paragraf R405.16 i R405.17.) Jeżeli klient badania sprawozdania finansowego grupy nie jest jednostką zainteresowania publicznego, firma audytora części składowej grupy jest tylko zobowiązana do stosowania postanowień zawartych w Rozdziale 600 dotyczących klientów badania,

⁴⁴ W takich okolicznościach punktem odniesienia dla firmy audytora części składowej grupy podczas dokonywania oceny zagrożenia autokontroli, jakie może być spowodowane świadczeniem przez firmę audytora części składowej grupy usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania części składowej grupy, są informacje finansowe, w odniesieniu do których firma audytora części składowej grupy wykonuje pracę związaną z badaniem do celów badania grupy. Wszelkie inne informacje finansowe klienta badania części składowej grupy nie są istotne dla oceny takiego zagrożenia autokontroli, ponieważ takie inne informacje finansowe nie podlegają pracy związanej z badaniem.

którzy są jednostkami niebędącymi jednostkami zainteresowania publicznego (zob. paragraf R405.15).

123. IESBA wyjaśniła również, że materiały dotyczące zastosowania w zakresie świadczenia usługi nieatestacyjnej przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy mają zastosowanie w odniesieniu do klienta badania części składowej grupy (zob. paragraf 405.16 A1). Zgodnie z paragrafem R405.11, od firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy nie wymaga się niezależności od klienta badania sprawozdania finansowego grupy w odniesieniu do Rozdziału 600. Jednakże, proponowany Rozdział 405 nadal wymaga od firmy audytora części składowej grupy stosowania zasady „uzasadnionego przekonania” w przypadku, gdy taka firma lub firmy należące do jej sieci świadczą jakąkolwiek usługę nieatestacyjną na rzecz klienta badania sprawozdania finansowego grupy (zob. paragraf R405.12 i R405.13).
124. Podczas swoich rozważań, IESBA przeanalizowała, czy problem percepcji mógłby wystąpić w przypadku, gdy Kodeks nie wymagałby od firmy audytora części składowej grupy spoza firmy audytora grupy stosowania postanowień zawartych w Rozdziale 600 w odniesieniu do klienta badania sprawozdania finansowego grupy lub jakichkolwiek jednostek dominujących klienta badania części składowej grupy. Po dokładnym przeanalizowaniu sytuacji IESBA potwierdziła, że proporcjonalne podejście zaproponowane w Projekcie do dyskusji (ED) w zakresie rozważań dotyczących niezależności mających zastosowanie do firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy pozostaje odpowiednie. Ponieważ znacząca część respondentów wyraziła poparcie dla takiego proporcjonalnego podejścia, IESBA nie uważa, aby istniały jakiegokolwiek istotne powody jego zmiany. Ponadto, IESBA zauważyła, że Rozdział 600 przewiduje już wyjątek dla jakichkolwiek jednostek dominujących klienta badania związany ze świadczoną, zakazaną usługą nieatestacyjną, jeżeli taka usługa nieatestacyjna nie powoduje zagrożenia autokontroli.⁴⁵ IESBA była zdania, że postanowienia dotyczące firm audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy w kontekście usług nieatestacyjnych są zgodne z podejściem wyrażonym w Rozdziale 600.
125. W odniesieniu do uwag dotyczących identyfikacji i oceny poziomu zagrożenia autokontroli w firmie audytora części składowej grupy, IESBA zauważyła, że zgodnie z postanowieniami w Rozdziale 600, firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy nie byłaby w stanie ocenić zagrożenia autokontroli, jakie może zostać spowodowane świadczeniem usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania części składowej grupy w odniesieniu do sprawozdania finansowego grupy. W związku z powyższym, IESBA nie sądziła, aby wymaganie od firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy rozważenia zagrożenia autokontroli w kontekście sprawozdania finansowego grupy było odpowiednie.
126. Ponadto, IESBA postanowiła uwzględnić postanowienia przejściowe, aby odnieść się do usługi nieatestacyjnej świadczonej przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, która może zostać zakazana na podstawie zmienionych wymogów, w szczególności jeżeli klient badania sprawozdania finansowego grupy jest jednostką zainteresowania publicznego. Zob. Rozdział VI, *Data wejścia w życie*.

Kluczowi partnerzy odpowiedzialni za badanie

127. Podczas prowadzonych rozważań dotyczących propozycji przedstawionych w Projekcie do dyskusji (ED), IESBA rozważyła objaśnienie, w jaki sposób koncepcja kluczowego partnera odpowiedzialnego

⁴⁵ Paragraf R600.26 Kodeksu

za badanie w Kodeksie ma zastosowanie w kontekście badania grupy. Aby podkreślić stosowność i powiązanie koncepcji „kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie” z badaniem grupy, IESBA zaproponowała wytyczne w Rozdziale 405, aby wyjaśnić, że partner odpowiedzialny za badanie grupy może postanowić, że partner odpowiedzialny za zlecenie, który wykonuje pracę związaną z badaniem w odniesieniu do części składowej grupy do celów badania grupy, jest kluczowym partnerem odpowiedzialnym za badanie w odniesieniu do badania grupy. Taki przypadek miałby miejsce w sytuacji, gdy dana osoba podejmuje kluczowe decyzje i dokonuje kluczowych osądów w znaczących sprawach związanych z badaniem sprawozdania finansowego grupy.

128. Aby jeszcze bardziej wzmocnić związek z MSB 600 (zmienionym), IESBA zaproponowała również zmianę w Projekcie do dyskusji (ED) w zakresie definicji kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie, zgodnie z którą inni partnerzy odpowiedzialni za badanie, którzy podejmują kluczowe decyzje lub dokonują kluczowych osądów w znaczących sprawach w odniesieniu do zlecenia badania, mogą obejmować partnerów odpowiedzialnych za zlecenie dla określonych części składowych grupy w badaniu grupy, takich jak znaczące jednostki zależne lub oddziały.

Uwagi

129. Respondenci wyrazili poparcie dla tego, że propozycje odnosiły się do rozważań dotyczących niezależności mających zastosowanie do kluczowych partnerów odpowiedzialnych za badanie w firmie audytora części składowej grupy oraz dla proponowanych zmian w definicji kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie w Słowniczku.
130. W odniesieniu do proponowanych materiałów dotyczących zastosowania w Rozdziale 405, kilku respondentów zasugerowało, aby Kodeks zamiast tego wymagał od partnera odpowiedzialnego za badanie grupy oceny tego, czy którykolwiek z partnerów odpowiedzialnych za zlecenie na poziomie części składowej grupy mogą podejmować kluczowe decyzje, a jeśli tak, wyznaczenia ich na kluczowych partnerów odpowiedzialnych za badanie i zawiadomić ich o tym w należyty sposób.
131. Kilku innych komentatorów wyraziło pogląd, że proponowane materiały dotyczące zastosowania nie były zgodne z dotychczasowymi postanowieniami Kodeksu z powodu tego, że dotychczasowy Kodeks nie wymaga ustalania tego, kto jest kluczowym partnerem odpowiedzialnym za badanie. Zamiast tego osoby te zasugerowały, aby Kodeks określał, kto jest kluczowym partnerem odpowiedzialnym za badanie w kontekście badania grupy i wymagał od tej osoby przestrzegania stosownych postanowień Kodeksu.

Decyzje IESBA

132. IESBA uznała, że jedynie partner odpowiedzialny za badanie grupy posiada niezbędne informacje, aby ustalić, czy partner odpowiedzialny za badanie w firmie audytora części składowej grupy, który wykonuje pracę związaną z badaniem do celów badania grupy, jest kluczowym partnerem odpowiedzialnym za badanie w odniesieniu do badania grupy. W tym kontekście takie ustalenie różni się od ustalenia kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie w odniesieniu do badania jednostkowego sprawozdania finansowego w przypadku, gdy firma odpowiedzialna za badanie posiada niezbędne informacje, aby zastosować definicję kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie. W konsekwencji, IESBA postanowiła podnieść materiały dotyczące zastosowania do rangi wymogu i jednoznacznie stwierdzić, że ustalenie kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie na poziomie części składowej grupy do celów badania grupy oraz przekazanie takiego ustalenia

odpowiednim osobom należy do obowiązków partnera odpowiedzialnego za badanie grupy. (Zob. paragraf R405.18(a).)

133. Zgodnie ze zmianami, IESBA postanowiła wprowadzić [...] dotyczący komunikacji pomiędzy firmą audytora grupy i firmą audytora części składowej grupy. IESBA dodała również wymóg określenia przez partnera odpowiedzialnego za badanie grupy pewnych wymogów niezależności, które miałyby zastosowanie do osób w firmach audytora części składowej grupy uznanych za kluczowych partnerów odpowiedzialnych za badanie do celów badania grupy. (Zob. paragraf R405.18(b).)
134. W tym zakresie, do celów Rozdziału 540 dotyczącego długotrwałej współpracy, osoba uznana za kluczowego partnera odpowiedzialnego za badanie w firmie audytora części składowej grupy byłaby „innym kluczowym partnerem odpowiedzialnym za badanie” w kontekście badania grupy. W związku z powyższym, w przypadku klienta badania sprawozdania finansowego grupy będącego jednostką zainteresowania publicznego, osoba ta musiałaby rozważyć postanowienia paragrafu R540.5(c) i R540.20 oraz, przez odwołanie, wszystkie inne stosowne postanowienia w Rozdziale 540. (Zob. paragraf R405.18(b)(ii).)

Naruszenia niezależności w kontekście badań grupy

135. Podczas opracowywania Projektu do dyskusji (ED), jednym obszarem, który w opinii IESBA wymagał objaśnień w Kodeksie, był proces reagowania na naruszenie wymogu niezależności na poziomie firmy audytora części składowej grupy. IESBA zauważyła, że dotychczasowy Kodeks określa już proces, który powinna przeprowadzić firma w przypadku, gdy uzna, że nastąpiło naruszenie wymogu określonego w MSN. W Projekcie do dyskusji (ED) IESBA zaproponowała wymogi i wytyczne w Rozdziale 405, które mają dotyczyć okoliczności zidentyfikowania naruszenia w firmie audytora części składowej grupy, z lub spoza sieci firmy audytora grupy.

Naruszenia w firmie audytora części składowej grupy

136. Zgodnie z dotychczasowym Kodeksem, naruszenie wymogu niezależności przez firmę należącą do sieci w rzeczywistości oznacza to samo co naruszenie wymogu niezależności przez firmę i w związku z tym wymaga takiej samej reakcji ze względu na wymóg, aby firma należąca do sieci była niezależna od klientów badania innych firm z sieci. W związku z powyższym, IESBA zaproponowała różne działania dla firmy audytora części składowej grupy z lub spoza sieci firmy audytora grupy.
137. Jedną z praktycznych kwestii wziętych pod uwagę przez IESBA przy rozpatrywaniu naruszeń w firmie audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy jest to, że niepraktyczne byłoby wdrożenie przez firmę audytora grupy procedur monitorowania i procedur dyscyplinarnych w celu zapewnienia spełniania wszystkich obowiązujących wymogów niezależności w przypadku badania grupy ze względu na to, że firma audytora części składowej grupy pozostaje poza kontrolą firmy audytora grupy.
138. IESBA zaproponowała, aby proces postępowania w przypadku naruszenia w firmie audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy opierał się zasadniczo na podobnych zasadach jak zasady stosowane w procesie postępowania w przypadku naruszenia określonym w dotychczasowym Kodeksie, uwzględniając modyfikacje konieczne ze względu na charakter pracy wykonywanej przez firmę audytora części składowej grupy do celów badania grupy. W związku z powyższym, w przypadku naruszenia na poziomie firmy audytora części składowej grupy, IESBA zaproponowała w Rozdziale 405, aby firma audytora części składowej grupy podjęła szereg działań, w tym poinformowała o naruszeniu partnera odpowiedzialnego za badanie grupy oraz dokonała

oceny znaczenia naruszenia, a także podjęła wszelkie działania stanowiące reakcję na skutki naruszenia. Partner odpowiedzialny za badanie grupy musiałby następnie dokonać oceny naruszenia, skupiając się na wpływie takiego naruszenia na obiektywizm firmy audytora części składowej grupy oraz możliwość wykorzystania pracy firmy audytora części składowej grupy przez firmę audytora grupy do celów badania grupy przed podjęciem decyzji o konieczności podjęcia jakichkolwiek dalszych działań.

139. Projekt do dyskusji (ED) zawiera wytyczne objaśniające, że w pewnych okolicznościach partner odpowiedzialny za badanie grupy może ustalić, że potrzebne są dodatkowe działania, poza działaniami firmy audytora części składowej grupy, w celu naprawienia naruszenia w zadowalający sposób tak, aby umożliwić firmie audytora grupy wykorzystanie pracy firmy audytora części składowej grupy. Z drugiej strony, jeżeli partner odpowiedzialny za badanie grupy ustalił, że na naruszenie nie można zareagować w zadowalający sposób, zgodny z MSB 600 (zmienionym), IESBA zaproponowała, aby w takim przypadku uznać, że firma audytora grupy nie może wykorzystać pracy firmy audytora części składowej grupy.

Uwagi

140. Niektórzy respondenci, głównie przedstawiciele organów regulacyjnych, wyrazili obawy, że rozróżnienie procesu reagowania na skutki naruszenia dla firm audytora części składowej grupy z i spoza sieci firmy audytora grupy nie jest odpowiednie i może mieć niezamierzone skutki. Argumentowali, że postanowienie dotyczące reagowania na naruszenie w firmie audytora części składowej grupy z sieci firmy audytora grupy (paragraf R405.14 w Projekcie do dyskusji (ED)) było mniej restrykcyjne niż postanowienie dotyczące reagowania na naruszenie w firmie audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy (paragraf R405.15 w Projekcie do dyskusji (ED)). Respondenci wyrazili taki pogląd ze względu na to, że to drugie postanowienie wskazywało określone działania, jakie ma podjąć firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy oraz ustalenie przez partnera odpowiedzialnego za badanie grupy, czy należy wykorzystać pracę firmy audytora części składowej grupy do celów badania grupy.
141. Kilku komentatorów było zdania, że propozycje związane z naruszeniem niezależności przez firmę audytora części składowej grupy mogą nie być wykonalne w pewnych systemach prawnych ze względu na to, że przepisy prawa i regulacje mogą zakazywać firmie audytora części składowej grupy przekazywania informacji o naruszeniu firmie audytora grupy zlokalizowanej zagranicą.
142. Kilku respondentów, w tym członek Grupy Monitorującej, zgłosiło uwagę, że pozwolenie firmie audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy na wykonywanie działań naprawczych w obszarach zlecenia, na które wpływ miało jej własne naruszenie, może nie być właściwe. Zasugerowali, aby IESBA rozważyła przedstawienie wytycznych dotyczących innych działań, jakie zamiast tego mógłby podjąć klient badania części składowej grupy lub firma audytora grupy, aby zareagować na skutki naruszenia. Członek Grupy Monitorującej zasugerował również, aby Kodeks zawierał przykłady okoliczności, w których partner odpowiedzialny za badanie grupy może ustalić, czy konieczne jest podjęcie dodatkowych działań oraz tego, jakie to mogłyby być działania.
143. Respondent skomentował, że firma audytora części składowej grupy powinna poinformować firmę audytora grupy o naruszeniu na piśmie. W odniesieniu do działań podejmowanych przez partnera odpowiedzialnego za badanie grupy po otrzymaniu informacji o naruszeniu od firmy audytora części składowej grupy, zasugerowano, że od partnera odpowiedzialnego za badanie grupy nie powinno

wymagać się oceny obiektywizmu firmy audytora części składowej grupy, ale zamiast tego jedynie dokonania przeglądu oceny firmy audytora części składowej grupy dotyczącej wpływu naruszenia na obiektywizm tej firmy.

Decyzje IESBA

144. W świetle otrzymanych uwag, IESBA uznała, że celem proponowanych wytycznych związanych z naruszeniem niezależności w firmie audytora części składowej grupy jest pomoc firmie audytora części składowej grupy w zareagowaniu na naruszenie oraz, ostatecznie, umożliwienie firmie audytora grupy ustalenia, czy firma audytora grupy będzie w stanie wykorzystać pracę firmy audytora części składowej grupy. Głównym celem ocen firmy audytora części składowej grupy i firmy audytora grupy jest ustalenie znaczenia i wpływu naruszenia na obiektywizm firmy audytora części składowej grupy, nie zaś dokonanie ponownej oceny lub weryfikacji obiektywizmu firmy audytora grupy lub zdolności do wydania sprawozdania z badania grupy. IESBA postanowiła dokonać zmian w treści paragrafów wprowadzających tego podrozdziału, aby wyjaśnić tę kwestię. (Zob. paragraf 405.22 A1 i A2.)
145. Ze względu na ten cel IESBA zgodziła się, że nie powinno być różnicy pomiędzy postanowieniami dotyczącymi zareagowania na naruszenia zidentyfikowane przez firmę audytora części składowej grupy z lub spoza sieci firmy audytora grupy ze względu na to, że cel wytycznych jest taki sam. W związku z powyższym, Rozdział 405 określa obecnie działania, które są stosowne i odpowiednie dla wszystkich firm audytora części składowej grupy (zob. paragraf R405.23 and 405.23 A1). Jednakże, IESBA zauważyła, że w przypadku naruszenia w firmie audytora części składowej grupy z sieci firmy audytora grupy, firma audytora grupy jest również zobowiązana do stosowania postanowień paragrafów R400.80 do R400.89 w odniesieniu do badania grupy, w stosownych przypadkach (zob. paragraf 405.22 A2).
146. Odpowiadając na uwagi odnoszące się do potencjalnych kwestii dotyczących poufności, związanych z przekazywaniem informacji o naruszeniu firmy audytora części składowej grupy, IESBA zauważyła, że MSB 600 (zmieniony)⁴⁶ wymaga, aby podczas ustalania ogólnej strategii badania grupy i planu badania grupy partner odpowiedzialny za badanie grupy ocenił, czy audytor grupy będzie w stanie być wystarczająco i odpowiednio zaangażowany w pracę audytora części składowej grupy. Stosowne materiały dotyczące zastosowania⁴⁷ określają, że podczas oceny tego, czy audytor grupy będzie w stanie być wystarczająco i odpowiednio zaangażowany w pracę audytora części składowej grupy, audytor grupy może uzyskać informacje na temat tego, czy audytor części składowej grupy podlega jakimkolwiek restrykcjom, które ograniczają jego komunikację z audytorem grupy, w tym w zakresie udostępniania dokumentacji badania audytorowi grupy. Ze względu na ten wymóg określony wcześniej w MSB 600 (zmienionym) w kontekście ustalania strategii badania grupy i planu badania grupy, IESBA nie sądzi, aby kwestie dotyczące poufności związane z przekazywaniem informacji o naruszeniu przez firmę audytora części składowej grupy firmie audytora grupy mogły powodować jakiegokolwiek trudności w praktyce.
147. W odniesieniu do obaw dotyczących pozwolenia firmie audytora części składowej grupy na wykonanie działań naprawczych, IESBA uważa, że należy pozwolić firmie audytora części składowej grupy na podjęcie działań w celu zareagowania na naruszenie w zadowalający sposób. IESBA

⁴⁶ Paragraf 23 MSB 600 (zmienionego)

⁴⁷ Paragraf A57 MSB 600 (zmienionego)

zauważyła, że takie podejście jest zgodne z dotychczasowymi postanowieniami Kodeksu stosownymi dla naruszeń wymogów niezależności przez firmę. IESBA zgodziła się jednak dodać materiały dotyczące zastosowania, zgodne z dotychczasowymi postanowieniami Kodeksu, aby pomóc firmie audytora części składowej grupy w przeanalizowaniu, jakie działania mogłyby zostać podjęte w reakcji na naruszenie. (Zob. paragraf 405.23 A1.)

148. Ponadto, Rozdział 405 wymagałby od partnera odpowiedzialnego za badanie grupy zweryfikowania wszelkich działań zaproponowanych lub podjętych przez firmę audytora części składowej grupy w reakcji na skutki naruszenia (zob. paragraf R405.24(a)). Jeżeli partner odpowiedzialny za badanie grupy ustali, że firma audytora części składowej grupy w zadowalający sposób zareagowała na skutki naruszenia oraz że skutki te nie zagroziły obiektywizmowi firmy audytora części składowej grupy, firma audytora grupy może nadal wykorzystywać pracę firmy audytora części składowej grupy dla celów badania sprawozdania finansowego grupy. W określonych okolicznościach partner odpowiedzialny za badanie grupy może ustalić, że konieczne jest podjęcie dodatkowych działań, aby w zadowalający sposób zareagować na naruszenie w celu wykorzystania pracy firmy audytora części składowej grupy. Ze względu na to, że ustalenia partnera odpowiedzialnego za badanie grupy będą zależne od określonych faktów i okoliczności, IESBA nie sądziła, że Kodeks powinien zawierać określone przykłady okoliczności, w których partner odpowiedzialny za badanie grupy może ustalić, że takie dodatkowe działania są konieczne. (Zob. paragraf R405.25 i R405.25 A1.)
149. IESBA omówiła, czy istnieje istotny powód, aby w szczegółowy sposób określić metodę komunikacji pomiędzy firmą audytora części składowej grupy i partnerem odpowiedzialnym za badanie grupy oraz, w szczególności, czy komunikacja ta wymaga formy pisemnej. IESBA rozważyła, czy podobnie jak w przypadku podejścia do innych wymogów dotyczących komunikacji zawartych w Kodeksie, Rozdział 405 powinien opierać się na zasadach jeśli chodzi o metody komunikacji. Jednakże, IESBA rozważyła również to, że komunikacja pomiędzy firmą audytora części składowej grupy a partnerem odpowiedzialnym za badanie grupy stanowi często przedmiot późniejszych przeglądów i rozmów prowadzonych wewnątrz, w tym z osobami sprawującymi nadzór klienta badania sprawozdania finansowego grupy. W związku z powyższym, IESBA ustaliła, że w tym przypadku istniały silne argumenty, aby wymagać formy pisemnej. (Zob. paragraf R405.23(d).)
150. W odniesieniu do działań partnera odpowiedzialnego za badanie grupy podejmowanych po otrzymaniu informacji przekazanych przez firmę audytora części składowej grupy, IESBA zgodziła się z uwagami, w których argumentowano, że partner odpowiedzialny za badanie grupy nie może ocenić wpływu naruszenia na obiektywizm firmy audytora części składowej grupy. Na podstawie dostępnych informacji, partner odpowiedzialny za badanie grupy mógłby jedynie dokonać przeglądu oceny firmy audytora części składowej grupy dotyczącej znaczenia naruszenia oraz jego wpływu na obiektywizm firmy audytora części składowej grupy. W związku z powyższym, IESBA ustaliła dokonanie kilku zmian w celu objaśnienia tego podejścia. (Zob. paragraf R405.24(a) i (b).)

Informowanie o naruszeniach osób sprawujących nadzór klienta badania sprawozdania finansowego grupy

151. Zgodnie z postanowieniami dotyczącymi naruszeń zawartymi w dotychczasowym Kodeksie, IESBA uważa, że konieczne jest zaangażowanie osób sprawujących nadzór klienta badania sprawozdania finansowego grupy w proces reagowania na skutki naruszenia w firmie audytora części składowej grupy.

152. Zgodnie z podejściem przedstawionym w dotychczasowym Kodeksie, IESBA zaproponowała również w Projekcie do dyskusji (ED), aby Kodeks zakazywał firmie audytora grupy wykorzystywania pracy firmy audytora części składowej grupy do celów badania grupy, jeżeli osoby sprawujące nadzór klienta badania sprawozdania finansowego grupy nie potwierdzą oceny firmy audytora grupy, że może zostać lub zostało podjęte działanie stanowiące zadowalającą reakcję na skutki naruszenia.

Uwagi

153. Niektórzy respondenci skomentowali, że nie jest jasne, dlaczego proponowany wymóg przekazywania informacji o naruszeniach firmie audytora grupy przez firmę audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy nie jest taki sam jak postanowienia mające zastosowanie do innych naruszeń zawarte w dotychczasowym paragrafie R400.84 Kodeksu (tj. dyskusja zamiast pisemnej komunikacji zgodnie z dotychczasowym paragrafem R400.84).
154. W odniesieniu do informacji przekazywanych przez firmę audytora grupy w sprawie naruszeń firmy audytora części składowej grupy, jeden respondent zasugerował, aby Kodeks objaśniał, że informacje przekazywane przez partnera odpowiedzialnego za badanie grupy powinny skupiać się na „ocenie firmy audytora części składowej grupy” dotyczącej znaczenia naruszenia, nie zaś na ocenie partnera odpowiedzialnego za zlecenie. Ponadto, zasugerowano, aby dyskusja z osobami sprawującymi nadzór w sprawie naruszenia w firmie audytora części składowej grupy obejmowała to, czy firma audytora grupy może wykorzystać pracę firmy audytora części składowej grupy bądź czy zastosuje inne środki w celu uzyskania koniecznych dowodów badania dotyczących informacji finansowych klienta badania części składowej grupy.

Decyzje IESBA

155. Chociaż cel procesu, który firma audytora części składowej grupy powinna zastosować w przypadku, gdy zidentyfikuje naruszenie wymogów niezależności, jest taki sam niezależnie od tego, czy firma audytora części składowej grupy jest z lub spoza sieci firmy audytora grupy, IESBA wyjaśniła, że cel poinformowania o naruszeniu osób sprawujących nadzór klienta badania sprawozdania finansowego grupy jest inny. W związku z powyższym, informacje przekazywane osobom sprawującym nadzór różniłyby się w zależności od tego, czy naruszenie wystąpiło w firmie audytora części składowej grupy, która jest z lub spoza firmy audytora grupy.
156. W przypadku naruszenia w firmie audytora części składowej grupy z sieci firmy audytora grupy, zgodnie z postanowieniami dotychczasowego Kodeksu, informacje przekazywane osobom sprawującym nadzór powinny również zawierać informacje dotyczące polityk i procedur sieci firmy audytora grupy, ponieważ są one istotne dla rozważań osób sprawujących nadzór dotyczących niezależności firmy audytora grupy. (Zob. paragraf 405.26 A1.)
157. Jednakże, jeżeli naruszenie wystąpiło w firmie audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, system zarządzania jakością odnoszący się do naruszeń w firmie audytora części składowej grupy będzie różnić się od tego, który ma zastosowanie w przypadku, gdy firma audytora części składowej grupy jest firmą z sieci firmy audytora grupy. W związku z powyższym, w przypadku naruszenia w firmie audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy, IESBA potwierdziła, że dyskusja z osobami sprawującymi nadzór klienta badania sprawozdania finansowego grupy powinna skupiać się na działaniach, które mogą zostać lub które zostały podjęte, aby w zadowalający sposób zareagować na skutki naruszenia lub na tym, czy firma audytora grupy

skorzysta z innych środków, aby uzyskać konieczne dowody badania dotyczące informacji finansowych klienta badania sprawozdania finansowego grupy. (Zob. paragraf R405.27)

158. W odniesieniu do metody komunikacji, IESBA omówiła, czy konieczne byłoby przekazywanie informacji o naruszeniach osobom sprawującym nadzór na piśmie w przypadku naruszeń, które wystąpiły w firmach audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy. Rozważając uwagi zgłoszone przez respondentów i innych interesariuszy, IESBA zgodziła się odzwierciedlić podejście przedstawione w dotychczasowym Kodeksie w paragrafach R400.82 do R400.84. Zgodnie z powyższym, Rozdział 405 wymaga od firmy audytora grupy *omówienia* z osobami sprawującymi nadzór klienta badania sprawozdania finansowego grupy:

- Oszacowania przez firmę audytora części składowej grupy znaczenia i wpływu naruszenia na obiektywizm firmy audytora części składowej grupy, w tym rodzaj i czas trwania naruszenia oraz działania, jakie mogą zostać i jakie zostały podjęte; oraz
- Czy:
 - działanie będzie stanowiło lub stanowiło zadowalającą reakcję na skutki naruszenia; lub
 - Partner odpowiedzialny za badanie grupy zastosuje inny sposób uzyskania koniecznych dowodów badania dotyczących informacji finansowych klienta badania części składowej grupy.

IESBA ustaliła, że firma audytora grupy powinna przekazać informacje, o których mowa powyżej, na piśmie oraz uzyskać potwierdzenie osób sprawujących nadzór klienta badania sprawozdania finansowego grupy, że działanie może zostać lub zostało podjęte w celu zareagowania na skutki naruszenia w zadowalający sposób. (Zob. paragraf R405.27 i R405.28.)

159. Jeżeli osoby sprawujące nadzór nie potwierdzą, że dane działanie stanowiłoby zadowalającą reakcję na skutki naruszenia w firmie audytora części składowej grupy, firma audytora grupy nie może wykorzystać pracy wykonanej przez firmę audytora części składowej grupy do celów badania sprawozdania finansowego grupy i musi wykorzystać inne środki, aby uzyskać konieczne dowody badania dotyczące informacji finansowych klienta badania części składowej grupy. (Zob. paragraf R405.29)

V. Inne sprawy

Okres, podczas którego wymagana jest niezależność

160. Respondent zgłaszający uwagi do Projektu do dyskusji (ED) wskazał, że z Projektu do dyskusji (ED) nie wynika, w jaki sposób firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy powinna spełnić wymóg określony w paragrafie R400.30 Kodeksu (dotyczącym okresu, podczas którego należy zachować niezależność) w odniesieniu do klienta badania sprawozdania finansowego grupy. Respondent ten skierował zapytanie, czy od firmy audytora części składowej grupy wymaga się niezależności zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi do momentu wydania sprawozdania firmie audytora grupy lub przez odwołanie do innej daty, takiej jak data wydania sprawozdania przez firmę audytora grupy. Komentator wskazał pewne praktyczne wyzwania, w tym wiedzę na temat stosownych dat (sprawozdanie z badania grupy zostanie wydane w pewnym momencie w kolejnym okresie sprawozdawczym) lub w przypadku tych scenariuszy, w których firma audytora części składowej grupy nie posiada wiedzy o tym, czy zostanie poproszona o dalsze pełnienie funkcji firmy

audytora części składowej grupy w następnym okresie (tj. czy będzie mieć miejsce ciągłość współpracy).

161. IESBA zgodziła się, że Rozdział 405 powinien zawierać objaśnienia dotyczące okresu, podczas którego wymagana jest niezależność firmy audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy. Co do zasady, IESBA uważa, że firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy powinna być niezależna zarówno podczas okresu realizacji zlecenia i okresu objętego sprawozdaniem finansowym grupy. W kontekście badania grupy, odzwierciedlając wytyczne w paragrafie 400.30 A1, IESBA ustaliła, że okres realizacji zlecenia rozpoczyna się, gdy zespół wykonujący badanie sprawozdania finansowego grupy rozpoczyna wykonywanie pracy związanej z badaniem i kończy się, gdy wydane jest sprawozdanie z badania sprawozdania finansowego grupy. (Zob. paragraf 405.14 A1.)

Zmiany w firmach audytora części składowej grupy i częściach składowych grupy

162. IESBA zauważyła również, że w praktyce mogą istnieć okoliczności, w których firma audytora grupy zwraca się do innej firmy o wykonanie pracy związanej z badaniem jako firma audytora części składowej grupy podczas lub po upływie okresu objętego sprawozdaniem finansowym grupy. Takie okoliczności mogą wystąpić, na przykład, na skutek przejęcia dokonanego przez klienta badania sprawozdania finansowego grupy. Aby odnieść się do takich rodzajów okoliczności, IESBA zaproponowała w Projekcie do dyskusji (ED) wytyczne oparte na dotychczasowych postanowieniach Kodeksu dotyczących jednostki, która staje się klientem badania podczas lub po upływie okresu objętego sprawozdaniem finansowym, o którym firma wyrazi opinię.
163. Wykorzystując wytyczne w dotychczasowym Kodeksie, proponowane wytyczne odnosiły się również do sytuacji, w której firma audytora części składowej grupy świadczyła usługę nieatestacyjną na rzecz klienta badania części składowej grupy podczas lub po upływie okresu objętego badaniem sprawozdania finansowego grupy, jednakże przed rozpoczęciem przez firmę audytora części składowej grupy pracy związanej z badaniem do celów badania grupy oraz usługą nieatestacyjną nie byłaby dozwolona podczas okresu realizacji zlecenia.
164. Respondenci zasadniczo poparli proponowane materiały dotyczące zastosowania związane ze zmianami w firmach audytora części składowej grupy podczas lub po upływie okresu objętego sprawozdaniem finansowym grupy. Jednakże, komentatorzy wskazali jeszcze kilka scenariuszy do rozważenia przez IESBA, do których Kodeks również powinien się wyraźnie odnosić.
165. Wskazano również, że może wystąpić sytuacja, w której firma audytora grupy ustali - po rozpoczęciu się okresu, w którym wymagana jest niezależność - że procedury badania muszą zostać przeprowadzone w części składowej grupy, która nie jest jednostką powiązaną. Argumentowano, że propozycja nie obejmowała żadnego mechanizmu, aby odnieść się do sytuacji, w której jednostka, która nie jest jednostką powiązaną, jest objęta zakresem badania jako część składowa grupy (ponieważ podlega pracy związanej z badaniem) i w związku z tym jest ujęta w definicji klienta badania sprawozdania finansowego grupy.
166. IESBA zgodziła się z sugestiami, aby odnieść się do dalszych scenariuszy związanych ze zmianami w firmach audytora części składowej grupy lub zmianami w okolicznościach klienta badania sprawozdania finansowego grupy. Zgodnie z powyższym, Rozdział 405 zawiera więcej wytycznych dotyczących sposobu stosowania postanowień w Rozdziale 400 w kontekście badania grupy w przypadku, gdy:

- Firma świadczyła usługę nieatestatyjną na rzecz klienta badania części składowej grupy przed okresem objętym sprawozdaniem finansowym grupy. (Zob. paragraf 405.20 A3.)
 - Firma świadczyła usługę nieatestatyjną na rzecz klienta badania części składowej grupy zanim stała się firmą audytora części składowej grupy w badaniu grupy klienta badania sprawozdania finansowego grupy będącego jednostką zainteresowania publicznego. (Zob. paragraf 405.21 A1.)
 - Klient badania sprawozdania finansowego grupy staje się później jednostką zainteresowania publicznego. (Zob. paragraf 405.21 A2.)
167. IESBA zgodziła się również odnieść się do sytuacji, w której jednostka staje się później częścią składową grupy w badaniu grupy. W tej sytuacji Rozdział 405 wymaga od firmy audytora grupy zastosowania tego samego procesu co proces określony w dotychczasowym Kodeksie odnoszący się do okoliczności, w których jednostka staje się jednostką powiązaną ze względu na połączenie się lub przejęcie. (Zob. paragraf R405.19)

VI. Dzień wejścia w życie

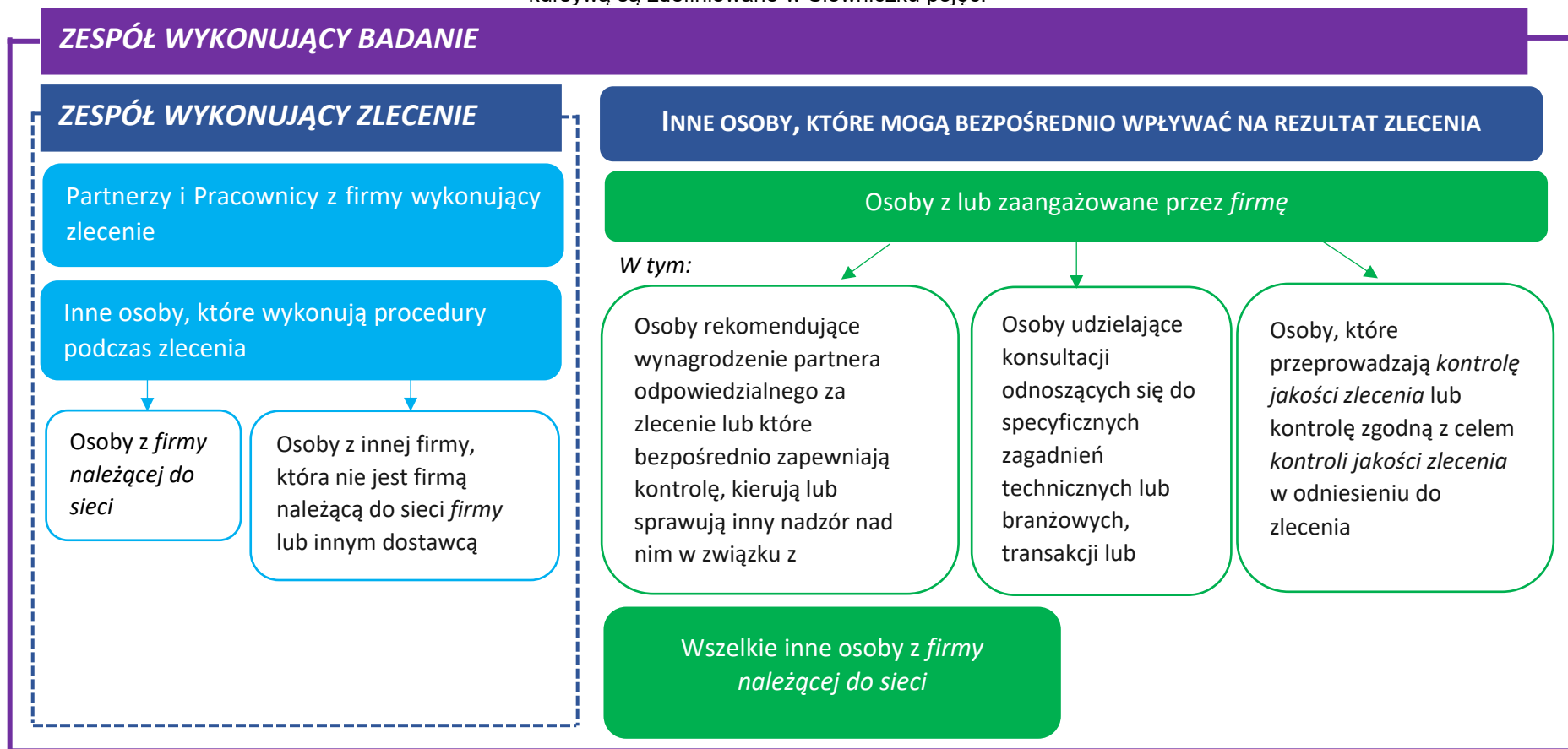
168. Głównym celem proponowanych zmian w Kodeksie związanych z badaniami grupy było sformułowanie określonych postanowień dotyczących niezależności, które stanowią część koncepcji „stosownych wymogów etycznych, w tym tych związanych z niezależnością”, o której mowa w MSB 600 (zmienionym). W związku z tym IESBA zaproponowała w Projekcie do dyskusji (ED), aby data wejścia w życie proponowanych zmian wynikających z niniejszego projektu była dostosowana do daty wejścia w życie MSB 600 (zmienionego), tj. aby były one stosowane do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2023 r. i później.
169. Respondenci zgłaszający swoje uwagi do Projektu do dyskusji (ED) zasadniczo poparli propozycje IESBA dotyczące dostosowania daty wejścia w życie do MSB 600 (zmienionego). Jednakże, podczas kontaktowania się przez IESBA z interesariuszami, kilku z nich zgłosiło obawy dotyczące proponowanej daty wejścia w życie, podkreślając, że nie zapewnia ona wystarczającej ilości czasu do przyjęcia i wdrożenia zmian. Zwrócili oni uwagę na ryzyko, że powyższe będzie prowadzić do braku spójności w zastosowaniu.
170. Chociaż IESBA uznała wyzwania wynikające z krótkiego okresu na przyjęcie i wdrożenie zmian, zwróciła uwagę, że w interesie publicznym leży to, aby postanowienia te weszły w życie w tym samym czasie co MSB 600 (zmieniony), w szczególności ze względu na fakt, iż zmieniona definicja zespołu wykonującego zlecenie ma integralne znaczenie dla MSB 600 (zmienionego).
171. W konsekwencji, IESBA zgodziła się, że:
- Zmiany w Rozdziale 400 dotyczące zmiany definicji zespołu wykonującego zlecenie, nowe postanowienia w Rozdziale 405 i zmiany w Słowniczku dotyczące badań grupy będą stosowane do badań i przeglądów sprawozdania finansowego oraz badań sprawozdania finansowego grupy za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2023 r. i później.
 - Zmiany dostosowawcze i zmiany wynikające z nowelizacji standardów powinny obowiązywać od 15 grudnia 2023 r.
172. IESBA zauważyła również, że definicje „klienta badania” i „klienta badania sprawozdania finansowego grupy” odwołują się do „jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych”, terminu, który został zastąpiony terminem „jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są

dopuszczone do obrotu publicznego” w ramach projektu dotyczącego jednostek zainteresowania publicznego. Ze względu na to, że zmiany wynikające z projektu dotyczącego jednostek zainteresowania publicznego wejdą w życie tylko rok później, w grudniu 2024 r., Słowniczek zawiera dwie różne wersje tych definicji z różnymi datami wejścia w życie.

173. IESBA ustaliła również zawarcie postanowienia przejściowego, aby uwzględnić przypadek, w którym firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy rozpoczęła realizację zlecenia, aby wykonać usługę nieatestacyjną na rzecz klienta badania części składowej grupy przed datą wejścia w życie takich zmian. Zgodnie z tym postanowieniem przejściowym, jeżeli firma audytora części składowej grupy spoza sieci firmy audytora grupy nawiązała współpracę z klientem badania części składowej grupy dotyczącą zlecenia wykonania usługi nieatestacyjnej przed dniem 15 grudnia 2023 r. i rozpoczęła już pracę, zlecenie to może być kontynuowane przez firmę audytora części składowej grupy na podstawie dotychczasowych postanowień Kodeksu do czasu zakończenia jego realizacji zgodnie z pierwotnymi warunkami zlecenia.

Definicje zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie

Schemat przedstawiony poniżej określa, kto wchodzi w skład zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie. Pojęcia pisane kursywą są zdefiniowane w Słowniczku pojęć.



Z wyłączeniem:

Zewnętrznych ekspertów

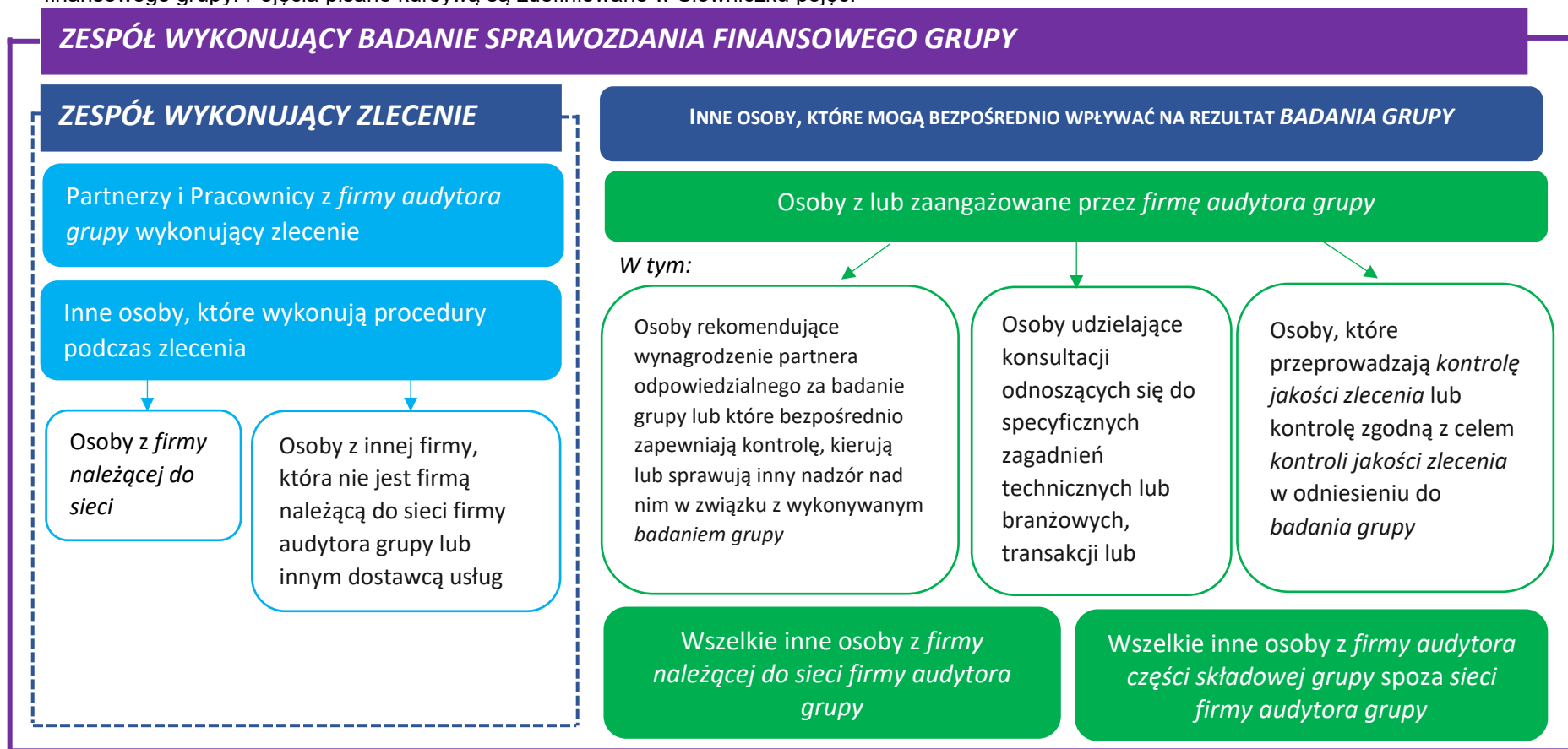
Audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas zlecenia

Innych osób, które nie mogą bezpośrednio wpływać na rezultat zlecenia badania

Załącznik 2

Definicje zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy

Schemat przedstawiony poniżej określa, kto wchodzi w skład zespołu wykonującego zlecenie i zespołu wykonującego badanie sprawozdania finansowego grupy. Pojęcia pisane kursywą są zdefiniowane w Słowniczku pojęć.



Z wyłączeniem:

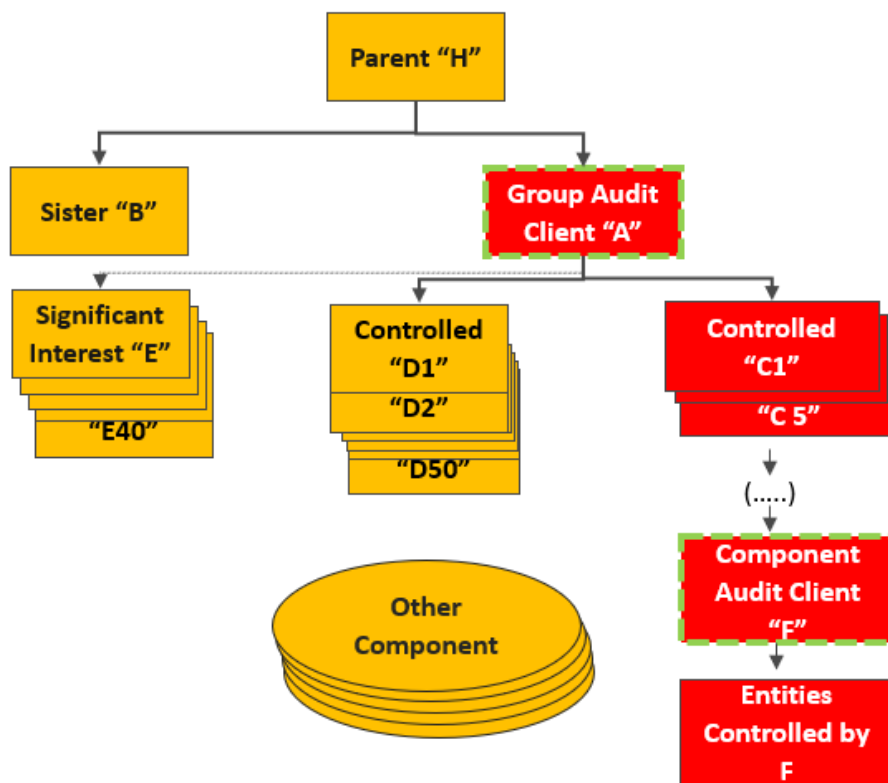
Zewnętrznych ekspertów

Audytorów wewnętrznych, którzy zapewniają bezpośrednią pomoc podczas zlecenia

Osób, które nie mogą bezpośrednio wpływać na rezultat badania grupy, nawet jeżeli mogą wpływać na badanie części składowej grupy

Podejście do niezależności członków zespołu wykonującego badanie spoza sieci firmy audytora grupy

Dla wszystkich klientów badania



Niezależność zgodnie z paragrafem R405.6

Niezależność zgodnie z paragrafem R405.7 do R405.8

Schemat ma charakter wyłącznie ilustracyjny. Nie obejmuje pełnego zakresu wszystkich potencjalnych jednostek powiązanych klienta badania sprawozdania finansowego grupy, jakie mogą istnieć.

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

IAASB, IFEA oraz IFAC nie ponoszą odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną jakiegokolwiek osobie działającej lub nie działającej na podstawie treści niniejszej publikacji, niezależnie, czy szkoda jest wyrządzona przez zaniedbanie czy z innego powodu.

„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” oraz „IFEA” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i znakami usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.

Prawa autorskie © luty 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.

Niniejszy dokument *Podstawa wniosków: Zmiany w Kodeksie dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie i badań sprawozdania finansowego grupy*, opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) i opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w lutym 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 dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie i badań sprawozdania finansowego grupy* w języku angielskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany w Kodeksie dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie i badań sprawozdania finansowego grupy* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions: Revisions to the Code Relating to the Definition of Engagement Team and Group Audits*.

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z 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