

Podstawa wniosków
Opracowana przez pracowników IESBA®
kwiecień 2022 r.

*International Ethics Standards Board
for Accountants®*

Zmiany w definicjach jednostki
notowanej na giełdzie papierów
wartościowych i jednostki
zainteresowania publicznego
w Kodeksie

IESBA

**International
Ethics Standards
Board for Accountants®**

O IESBA

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

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

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

Prawa autorskie © kwiecień 2022 r., International Federation of Accountants (IFAC). Prawa autorskie, znak handlowy oraz informacje dotyczące zezwoleń, patrz [strona 44](#).

**PODSTAWA WNIOSKÓW:
ZMIANY W DEFINICJACH JEDNOSTKI NOTOWANEJ NA GIEŁDZIE
PAPIERÓW WARTOŚCIOWYCH I JEDNOSTKI ZAINTERESOWANIA
PUBLICZNEGO W KODEKSIE**

SPIS TREŚCI

	Strona
I. Wprowadzenie	4
II. Informacje ogólne	4
Opracowanie propozycji projektu	4
Projekt do dyskusji	6
III. Podsumowanie kluczowych zmian po publikacji projektu do dyskusji	7
IV. Nadrzędny cel	10
Znaczenie pojęcia „kondycja finansowa”	11
Skupienie się na informacjach finansowych	12
Lista czynników	13
V. Obowiązkowe kategorie JZP i rola lokalnych organów	14
VI. Lista obowiązkowych JZP	19
Jednostki, których akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego	20
Instytucje przyjmujące depozyty i ubezpieczyciele	24
Świadczenia po okresie zatrudnienia i narzędzia zbiorowego inwestowania	25
Inne lokalne jednostki	29
Inne formy pozyskiwania kapitału	30
Inne sugerowane nowe kategorie	30
VII. Dodatkowe obowiązki firmy	31
Decyzja firmy o zaklasyfikowaniu jednostek jako JZP	31
Lista dodatkowych czynników	33
Wymóg przejrzystości	34
VIII. Inne znaczące kwestie	39
Definicja klienta badania	39
Część 4B Kodeksu	39
Projekt IAASB o wąskim zakresie utrzymania standardów	40
IX. Data wejścia w życie	41

I. Wprowadzenie

1. Na posiedzeniu, które odbyło się w trybie częściowo stacjonarnym i częściowo zdalnym w listopadzie i grudniu 2021 r., IESBA zatwierdziła zmiany definicji jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych i jednostki zainteresowania publicznego (JZP) głosami 17 z 17 obecnych członków IESBA.
2. Niniejsza podstawa wniosków została opracowana przez pracowników IESBA i wyjaśnia, w jaki sposób IESBA odniosła się do istotnych kwestii poruszonych przez respondentów. Odnosi się ona do postanowień zatwierdzonych przez IESBA, ale nie stanowi ich części. Numery paragrafów w niniejszej podstawie dla wniosków odnoszą się do numerów paragrafów w ostatecznej wersji dokumentu, o ile nie zaznaczono inaczej.

II. Informacje ogólne

Opracowanie propozycji projektu

3. Pojęcie JZP zostało po raz pierwszy wprowadzone do obowiązującego Kodeksu, gdy IESBA sfinalizowała swój projekt dotyczący niezależności na początku 2000 roku. Przyjmując to pojęcie, IESBA stwierdziła, że poza jednostkami notowanymi na giełdzie, ustalenie, które podmioty powinny być traktowane jako JZP, należy w dużej mierze pozostawić lokalnym organom regulacyjnym lub innym organom, chociaż jednocześnie zachęcała firmy do rozważenia, czy inne jednostki powinny być traktowane jako JZP, biorąc pod uwagę wytyczne zawarte w Kodeksie.
4. W ostatnich latach niektórzy interesariusze z obszaru nadzoru regulacyjnego, tacy jak Międzynarodowe Stowarzyszenie Nadzorów Ubezpieczeniowych (International Association of Insurance Supervisors, IAIS)¹ oraz Bazylejski Komitet Nadzoru Bankowego zasugerowali, aby definicja JZP została ponownie przeanalizowana z perspektywy instytucji finansowych, w tym banków² Inny interesariusz z obszaru nadzoru regulacyjnego, Międzynarodowa Organizacja Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO), skomentował, że organy regulacyjne w wielu jurysdykcjach nie mają uprawnień do ustalania definicji³. IESBA zauważyła również, że jurysdykcje takie jak Unia Europejska (UE), Australia i RPA przyjęły inne lub bardziej szczegółowe podejście do definiowania lub określania zakresu pojęcia JZP dla swoich lokalnych celów. Zaistniała zatem potrzeba zastanowienia się nad podobieństwami i różnicami między podejściami w poszczególnych jurysdykcjach a podejściem przyjętym w Kodeksie oraz nad tym, czy warto szukać drogi do większej spójności na poziomie globalnym.
5. W odniesieniu do definicji „jednostki notowanej na giełdzie” niektórzy interesariusze zakwestionowali znaczenie terminu „uznana giełda papierów wartościowych” w definicji⁴.

¹ W swojej [odpowiedzi](#) na opracowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) w styczniu 2015 r. projekt do dyskusji proponowanych standardów MSB 800 (zmienionego) i MSB 805 (zmienionego) - IAIS zwróciła uwagę na następujące kwestie: „IAIS uważa, że warto powtórzyć dwie ważne kwestie, na które IAASB konsekwentnie zwracała uwagę, w szczególności w swoich poprzednich pismach dotyczących sprawozdawczości biegłych rewidentów: (a) IAIS uważa, że definicja „jednostek zainteresowania publicznego” powinna zostać rozszerzona na instytucje finansowe; oraz (b)...”. Standardy IAASB nie używają obecnie terminu „JZP”.

² Zobacz [Podsumowanie istotnych uwag](#) (paragraf 73) w sprawie dokumentu do konsultacji „Proponowana strategia i plan pracy IESBA na lata 2014-2018”.

³ Zobacz [list z uwagami](#) IOSCO (strona 4) dotyczący dokumentu do konsultacji „Proponowana strategia i plan pracy IESBA na lata 2019-2023”.

⁴ Zobacz [Podsumowanie odpowiedzi](#) (paragraf 32) do ankiety przeprowadzonej wśród interesariuszy na potrzeby opracowania strategii i planu prac IESBA na lata 2019-2023 (ankieta dotycząca strategii).

Pracownicy IESBA otrzymali również pytania dotyczące tego, czy termin ten ma być taki sam, czy szerszy niż pojęcie „rynku regulowanego” w definicji jednostki interesu publicznego w dyrektywie UE [2006/43/WE](#) (dyrektywa w sprawie badań sprawozdań finansowych)⁵ Ponadto rozwój rynków kapitałowych na całym świecie i nowsze formy pozyskiwania kapitału, takie jak finansowanie społecznościowe (ang. „crowd funding”), wywołały pytania o potrzebę aktualizacji definicji jednostki notowanej na giełdzie w Kodeksie w celu zapewnienia jasności i przydatności.⁶

6. W tym kontekście IESBA zobowiązała się w swojej [Strategii i Planie Prac na lata 2019-2023](#) (SPP) do zbadania czy definicje „jednostki notowanej na giełdzie” i „JZP” powinny zostać zmienione oraz do oceny konsekwencji wszelkich zmian, zwłaszcza w odniesieniu do Międzynarodowych Standardów Niezależności (MSN). IESBA jasno stwierdziła w swojej Strategii i Planie Prac (SPP), że docenia znaczenie utrzymania, opartego na ogólnych zasadach, podejścia do definicji i unikania nadmiernie nakazowego podejścia, które podważałoby globalne zastosowanie Kodeksu. IESBA określiła również wyraźne oczekiwanie, że będzie koordynować tę inicjatywę z IAASB, ponieważ termin „jednostka notowana na giełdzie” i elementy pojęcia JZP są również istotne dla standardów IAASB.
7. Po naradzie IESBA zatwierdziła [propozycję projektu](#), „Definicje jednostki notowanej na giełdzie i jednostki zainteresowania publicznego” (projekt JZP) na posiedzeniu w grudniu 2019 r. Początkowo planowano, że projekt ten rozpocznie się dopiero w drugim kwartale 2021 r. zgodnie z Strategii i Planie Prac (SPP). IESBA zgodziła się jednak, że powinien on zostać przedstawiony w celu zapewnienia jasności co do grupy jednostek, na które będą miały wpływ zmiany dotyczące [usług nieatestacyjnych](#) i [wynagrodzeń](#), które zostały zatwierdzone przez IESBA w grudniu 2020 r.
8. Projekt JZP miał służyć interesowi publicznemu poprzez:
 - (a) Doprowadzenie do większej klarowności pojęć jednostki notowanej na giełdzie, jednostki zainteresowania publicznego i „jednostki znacznego zainteresowania publicznego” (JZZP) w odpowiednich standardach MSN i IAASB, a także, co ważne, w realizacji celów skoncentrowanych na niezależności i jakości badania, które leżą u podstaw pojęć jednostki zainteresowania publicznego i JZZP;
 - (b) Aktualizację definicji lub opisów tych pojęć, tak aby odzwierciedlały one rozwój rynków kapitałowych i innych form pozyskiwania kapitału, a także zakres podmiotów, które mają znaczenie dla interesu publicznego poza rynkami kapitałowymi, zapewniając w ten sposób, że pojęcia te pozostaną istotne i odpowiednie do celu; oraz
 - (c) Osiągnięcie w największym możliwym stopniu zbieżności między pojęciami JZP i JZZP odpowiednio w standardach IESBA i IAASB, przy jednoczesnym zachowaniu interoperacyjności standardów.

⁵ Artykuł 2.13 Dyrektywy UE 2006/43/WE, zmienionej Dyrektywą 2014/56/UE, ogólnie określa cztery kategorie podmiotów, które wchodzą w zakres pojęcia jednostki interesu publicznego:

- (a) jednostki posiadające zbywalne papiery wartościowe notowane na rynkach regulowanych UE i podlegające prawu państwa członkowskiego UE;
- (b) instytucje kredytowe zatwierdzone przez organy państw członkowskich UE;
- (c) zakłady ubezpieczeń zatwierdzone przez organy państw członkowskich UE; oraz
- (d) inne jednostki, które państwo członkowskie może wyznaczyć jako jednostki interesu publicznego.

⁶ Kilku respondentów ankiety dotyczącej strategii poruszyło kwestię potrzeby rozważenia nowszych form pozyskiwania kapitału, takich jak finansowanie społecznościowe (zobacz [Podsumowanie odpowiedzi](#) paragraf 35).

Projekt do dyskusji

9. W styczniu 2021 r. IESBA opublikowała projekt do dyskusji [*Proposed Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code \(Proponowane zmiany w definicjach jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych i jednostki zainteresowania publicznego w Kodeksie\)*](#).
10. Proponowane zmiany:
- wprowadzają nadrzędny cel w zakresie dodatkowych wymogów niezależności dla podmiotów będących JZP;
 - zawierają wytyczne dotyczące czynników, które należy wziąć pod uwagę przy określaniu poziomu zainteresowania publicznego jednostki;
 - rozszerzają obowiązującą definicję JZP o listę obowiązkowych kategorii jednostek, które powinny być traktowane jako JZP, z zastrzeżeniem doprecyzowania przez odpowiednie lokalne organy odpowiedzialne za ustanawianie standardów w ramach procesu ich przyjmowania i wdrażania;
 - zastępują termin „jednostka notowana na giełdzie” jedną z nowych kategorii JZP - „jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego”;
 - nadają materiałom wspomagającym zastosowanie, które zachęcają firmy do ustalenia, czy traktować inne jednostki jako JZP, rangę wymogu i zawierają rozszerzone wytyczne dotyczące czynników do rozważenia przez firmy;
 - wymagają od firm ujawnienia, czy klient badania jest traktowany jako JZP.
11. Otrzymano łącznie 69 [listów z uwagami](#) od różnych respondentów, w tym od członka Grupy Monitorującej⁷, innych organów regulacyjnych i organów nadzoru nad badaniem sprawozdań finansowych, podmiotów sporządzających sprawozdania finansowe i osób sprawujących nadzór, krajowych organów ustanawiających standardy, organów członkowskich IFAC, innych organizacji zawodowych i firm.
12. Respondenci zgłosili między innymi następujące kluczowe uwagi:
- Zdecydowanie poparli wykorzystanie nadrzędnego celu do wyjaśnienia potrzeby wprowadzenia dodatkowych wymogów niezależności dla JZP.
 - Respondenci w przeważającej mierze poparli „szerokie” podejście do opracowania zmienionej definicji JZP (tj. ogólnej definicji) oraz dopracowania definicji JZP przez organy lokalne w ramach procesu jej przyjmowania. Respondenci, którzy poparli „wąskie” podejście (w tym IOSCO), zasadniczo preferowali definicje bazowe, które mogłyby być łatwo przyjęte w różnych jurysdykcjach i do których odpowiednie organy lokalne mogłyby dodawać kolejne kategorie.
 - Respondenci zasadniczo poparli propozycję IESBA dotyczącą wprowadzenia nowego terminu „jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego” w miejsce terminu „jednostka notowana na giełdzie”, przy czym uznali za konieczne pewne wyjaśnienie definicji tego terminu. Wielu respondentów, w tym IOSCO, wolało zachować termin „jednostka notowana na giełdzie”.
 - Respondenci zasadniczo wyrazili poparcie dla proponowanych kategorii JZP odnoszących się do instytucji przyjmujących depozyty i ubezpieczycieli, ale więcej wątpliwości wzbudziły

⁷ IOSCO

proponowane kategorie odnoszące się do świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania.

- Wielu respondentów nie poparło ani proponowanego wymogu określenia, czy inne podmioty powinny być traktowane jako JZP, ani proponowanego wymogu przejrzystości.
13. W ramach koordynacji z IAASB, IESBA zawarła również w projekcie do dyskusji konkretne pytania (Pytanie 15 (a), (b) i (c)) dotyczące kwestii istotnych dla standardów IAASB. Informacje zwrotne od respondentów na te pytania będą stanowiły część działań IAASB w zakresie gromadzenia informacji i badań. Pytania te odnosiły się do następujących kwestii:
- Czy respondenci poparli nadrzędny cel ustanowiony przez IESBA do wykorzystania zarówno przez IESBA, jak i IAASB przy ustanawianiu zróżnicowanych wymogów dla niektórych jednostek oraz w jaki sposób można do tego podejść w przypadku standardów MSZJ⁸ i MSB⁹.
 - Stosowanie indywidualnego podejścia w celu określenia, czy zróżnicowane wymogi już ustanowione w ramach standardów IAASB powinny być stosowane wyłącznie do jednostek notowanych na giełdzie, czy też mogą być szerzej stosowane do wszystkich kategorii JZP.
 - Stosowność ujawnienia w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że firma traktowała jednostkę jako JZP, a jeśli tak, to w jaki sposób można to ująć w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

III. Podsumowanie kluczowych zmian po publikacji projektu do dyskusji

14. IESBA dokonała rewizji swoich propozycji w celu odniesienia się do istotnych kwestii poruszonych przez respondentów po posiedzeniach, które odbyły się w czerwcu, wrześniu i listopadzie-grudniu 2021 r.
15. Zatwierdzając swoje ostateczne propozycje, IESBA wzięła również pod uwagę informacje zwrotne od:
- Grup doradczych CAG IESBA i IAASB
 - Przedstawiciele CAG IAASB i IESBA (wspólne CAG) omówili pełną analizę uwag do projektu do dyskusji otrzymanych przez grupę zadaniową na wspólnej sesji we wrześniu 2021 r. Przedstawiciele wyrazili ogólne poparcie dla propozycji grupy zadaniowej.
 - PIOB
 - IESBA starannie rozważyła [kwestie interesu publicznego](#) podniesione przez PIOB w sierpniu i listopadzie 2021 r.
 - Przedstawiciele IESBA omówili z przedstawicielami PIOB kluczowe zmiany proponowane przez grupę zadaniową na różnych spotkaniach w III i IV kwartale 2021 r., w szczególności w odniesieniu do propozycji nieuwzględniania świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania w zmienionej liście obowiązkowych kategorii JZP.
 - IAASB
 - Członkowie korespondenci grupy zadaniowej IAASB aktywnie uczestniczyli w dyskusjach grupy zadaniowej i w opracowywaniu jej zmienionych propozycji.

⁸ Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management)

⁹ Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing)

PODSTAWA WNIOSKÓW: DEFINICJE JEDNOSTKI NOTOWANEJ NA GIEŁDZIE PAPIERÓW WARTOŚCIOWYCH I JEDNOSTKI ZAINTERESOWANIA PUBLICZNEGO

- W lipcu 2021 r. IAASB przeanalizowała uwagi do projektu do dyskusji dotyczące kwestii istotnych dla standardów IAASB¹⁰, w tym wstępne opinie grupy roboczej IAASB ds. JZP.
- W październiku 2021 r. IAASB otrzymała aktualizację dotyczącą najnowszych propozycji rozważanych przez IESBA, które były istotne dla IAASB, w tym nadrzędnego celu ustanowienia zróżnicowanych wymogów, zmienionej definicji JZP oraz wymogu publicznego ujawniania stosowania wymogów niezależności do JZP.
- IOSCO
 - W trzecim i czwartym kwartale 2021 r. przedstawiciele IESBA omówili propozycje grupy zadaniowej z przedstawicielami Komitetu IOSCO ds. rachunkowości emitentów, audytu i ujawniania informacji (Komitet 1), w tym proponowaną definicję jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego i włączenie „jednostki notowanej na giełdzie” do materiałów wyjaśniających dołączonych do tej definicji.

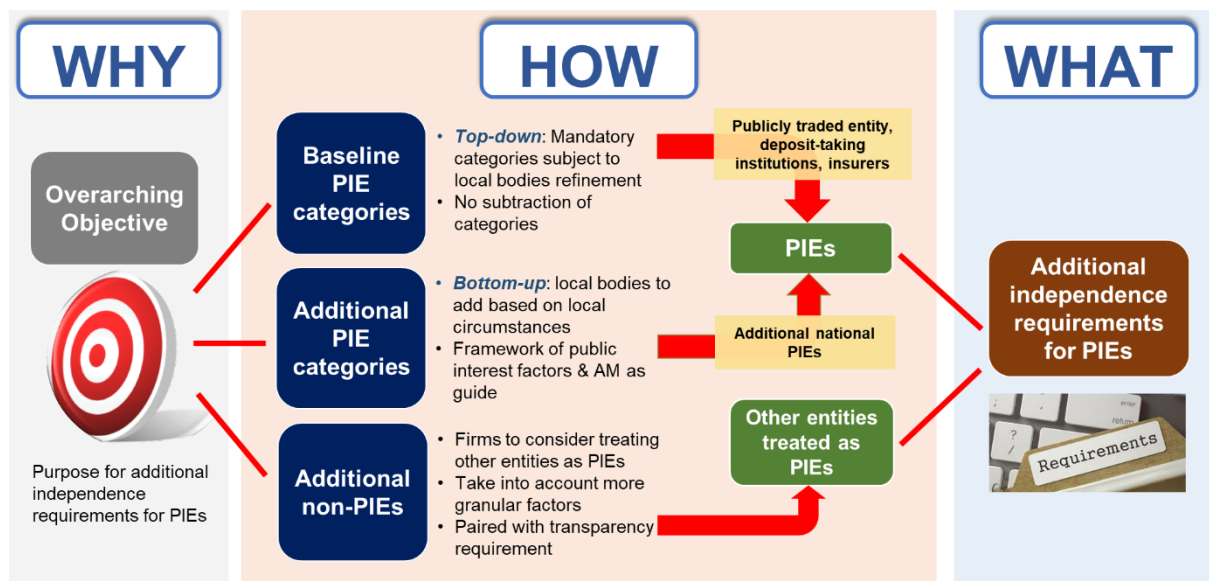
16. Po rozważaniach IESBA zgodziła się na następujące kluczowe zmiany w propozycjach zawartych w projekcie do dyskusji:

Paragrafy	Kluczowe zmiany do projektu do dyskusji
400.8 - 400.10	<ul style="list-style-type: none"> ● Rozwinięcie terminu „kondycja finansowa” w paragrafie 400.8. ● Przeniesienie listy czynników, które należy wziąć pod uwagę przy ocenie zainteresowania publicznego kondycją finansową jednostki do nowego paragrafu (paragraf 400.9). ● W odpowiedzi na wątpliwości dotyczące postrzegania dwóch poziomów niezależności: <ul style="list-style-type: none"> ○ Usunięto odniesienia do „zwiększenia zaufania do badania tych sprawozdań finansowych”. ○ Wyjaśniono, że wymogi dotyczące niezależności JZP mają na celu spełnienie zwiększonych oczekiwań interesariuszy co do niezależności audytorów JZP z powodu stopnia zainteresowania publicznego kondycją finansową JZP (paragraf 400.10).
R400.17 – 400.17 A1	<ul style="list-style-type: none"> ● Z listy obowiązkowych kategorii JZP usunięto proponowane kategorie JZP odnoszące się do świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania..
R400.18 – 400.18 A2	<ul style="list-style-type: none"> ● Usunięto odniesienie do „lokalnych organów w celu wykluczenia jednostek”, ale zamiast tego podano przykłady, w jaki sposób lokalne organy mogą precyzyjniej ocenić kategorie JZP. ● Wyjaśniono, że lokalne organy mogą dodać więcej kategorii do swojej lokalnej definicji JZP i przedstawiono materiały wspomagające

¹⁰ Pytanie 15 (a)-(c) projektu do dyskusji dotyczyło kwestii specyficznych dla IAASB. Wprowadzie pytania od 1 do 14 projektu do dyskusji odnosiły się do kwestii, które były specyficzne dla IESBA, IAASB przeanalizowała również uwagi respondentów dotyczące tych pytań i przekazała IESBA swoje spostrzeżenia stosownie do sytuacji.

Paragrafy	Kluczowe zmiany do projektu do dyskusji
	zastosowanie ilustrujące przykłady potencjalnych dodatkowych kategorii JZP, takich jak fundusze emerytalne i narzędzia zbiorowego inwestowania.
400.19 A1	<ul style="list-style-type: none"> Przywrócono proponowany wymóg określenia przez firmę, czy inne jednostki powinny być traktowane jako JZP dla celów niezależności, do materiałów wspomagających zastosowanie, które zachęcają do takiej analizy.
R400.20 – R400.21	<ul style="list-style-type: none"> Zmieniono wymóg przejrzystości na wymóg ujawniania informacji o tym, czy firma zastosowała wymogi dotyczące niezależności w odniesieniu do JZP przy wykonywaniu zlecenia badania. Wyjaśniono, że ujawnienie powinno nastąpić w sposób uznany za odpowiedni, biorąc pod uwagę czas i dostępność informacji dla zainteresowanych stron, a także dopuszczono wyjątek dotyczący konkretnej kwestii poufności.
Definicja jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego	<ul style="list-style-type: none"> Wyjaśniono pojęcie „obrotu publicznego”. Powiązano pojęcie „jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych” z definicją poprzez materiały wyjaśniające dołączone do definicji.

17. Zatwierdzając zmiany definicji jednostki notowanej na giełdzie i jednostki zainteresowania publicznego, IESBA oparła się na ogólnych ramowych założeniach, które obejmują następujące kluczowe elementy:
- Nadrzędny cel, który wyjaśnia potrzebę wprowadzenia dodatkowych wymogów niezależności w odniesieniu do podmiotów zdefiniowanych jako JZP.
 - Odgórna lista obowiązkowych ogólnych kategorii JZP podlegająca lokalnemu doprecyzowaniu.
 - Oddolna lista kategorii JZP, które mogą zostać dodane przez odpowiednie lokalne organy do lokalnych definicji JZP.
 - Zachęta, aby firmy ustalały, czy traktować inne jednostki jako JZP, wraz z wymogiem przejrzystości.



IV. Nadrzędny cel

18. Rozważając, czy i w jaki sposób należy rozszerzyć definicję JZP, IESBA uznała, że ważne jest, aby od początku mieć jasność co do celu zdefiniowania kategorii jednostek, w przypadku których badania wymagają dodatkowych wymogów w zakresie niezależności.
19. Proponowany nadrzędny cel opisany w projekcie do dyskusji kładł nacisk na znaczący poziom publicznego zainteresowania kondycją finansową jednostek, odzwierciedlając publiczne zainteresowanie szerszą oceną kondycji finansowej jednostki i możliwym wpływem tej kondycji finansowej na interesariuszy, a nie tylko wynikiem finansowym lub sytuacją majątkową i finansową. IESBA przyznała, że może występować znaczące zainteresowanie publiczne innymi aspektami jednostki, takimi jak jakość świadczonych przez nią usług lub rodzaj przechowywanych przez nią danych. Biorąc jednak pod uwagę, że część 4A Kodeksu dotyczy badań i przeglądów sprawozdań finansowych, IESBA podtrzymała stanowisko, że takie inne czynniki wpływające na zainteresowanie publiczne nie powinny stanowić części nadrzędnego celu w odniesieniu do dodatkowych wymogów niezależności audytorów JZP.
20. Opracowując propozycje zawarte w projekcie do dyskusji, IESBA wzięła również pod uwagę, że podczas wstępnej dyskusji IAASB w 2020 r. IAASB zasadniczo poparła wykorzystanie wspólnego nadrzędnego celu zaproponowanego w paragrafie 400.8 do ustanowienia zróżnicowanych wymogów dla niektórych jednostek w jej standardach.
21. Znaczna część respondentów, w tym IOSCO, poparła wykorzystanie nadrzędnego celu do wyjaśnienia potrzeby wprowadzenia dodatkowych wymogów niezależności w odniesieniu do JZP. Tylko niewielka liczba respondentów stwierdziła, że nie popiera nadrzędnego celu. Kluczowe kwestie poruszone przez respondentów dotyczą jasności terminu „kondycja finansowa” w proponowanym paragrafie 400.8 oraz dostrzegania dwóch poziomów niezależności lub jakości badania na podstawie proponowanego tekstu w paragrafie 400.9 projektu do dyskusji.

Koordinacja z IAASB - wspólny nadrzędny cel

22. W pytaniu 15(a) projektu do dyskusji zapytano, czy respondenci popierają nadrzędny cel ustanowiony przez IESBA do wykorzystania zarówno przez IESBA, jak i IAASB przy ustanawianiu zróżnicowanych wymogów dla niektórych jednostek. Respondenci szeroko poparli wykorzystanie

przez IESBA i IAASB nadrzędnego celu w standardach tych Rad w odniesieniu do niektórych jednostek.

23. W dyskusjach przeprowadzonych po publikacji projektu do dyskusji IAASB nadal popierała wykorzystanie wspólnego nadrzędnego celu, zgodnie z propozycją zawartą w paragrafie 400.8. W ramach należytego procesu IAASB opracowuje projekt utrzymania standardów o wąskim zakresie¹¹ (potencjalny projekt IAASB dotyczący JZP). W ramach tego projektu rozważone zostanie między innymi przyjęcie nadrzędnego celu określonego w paragrafie 400.8 jako zasady ustanawiania zróżnicowanych wymogów i materiałów wspomagających zastosowanie w MSZJ i MSB. Projekt IAASB dotyczący JZP obejmuje również rozważenie bardziej dostosowanego celu i wytycznych dla MSZJ i MSB, aby wesprzeć osady IAASB w związku z ustalaniem konkretnych kwestii, dla których właściwe są zróżnicowane wymogi, biorąc pod uwagę paragrafy 400.8 i 400.9. Więcej informacji na temat proponowanych działań w ramach potencjalnego projektu IAASB dotyczącego JZP można znaleźć poniżej w sekcji „Planowany przez IAASB projekt o wąskim zakresie dotyczący utrzymania standardów”.

Znaczenie pojęcia „kondycja finansowa”

24. Jedną z kluczowych podniesionych kwestii było to, że termin „kondycja finansowa” w proponowanym paragrafie 400.8 nie jest zdefiniowany, a zatem nie jest jasny. Pytania zgłaszane przez respondentów dotyczyły m.in. tego, czy termin ten różni się od terminu „sprawozdanie finansowe” lub terminów takich, jak „bilans” lub czy może on nieumyślnie skutkować ustanowieniem zróżnicowanych wymogów związanych z kontynuacją działalności w standardach MSB.
25. Alternatywne terminy zaproponowane przez respondentów obejmują zastąpienie terminu „kondycja finansowa” innymi, takimi jak „zdrowy stan finansów”, „odpowiedzialność finansowa” (co, jak argumentowano, lepiej odzwierciedla istotę JZP) oraz „sytuacja majątkowa i finansowa i wyniki finansowe” (co, jak argumentowano, lepiej odpowiadałoby celowi badania).
26. Niektórzy respondenci wyrazili również pogląd, że propozycje mogą sugerować, że audytor ma rozszerzoną odpowiedzialność w interesie publicznym, tworząc w ten sposób lukę oczekiwań co do stopnia zainteresowania publicznego, którą proponowane przepisy miały rozwiązać.
27. IAASB wyraziła podobne obawy dotyczące jasności terminu „kondycja finansowa”.

Decyzje IESBA

28. IESBA zgodziła się dodać wyrażenie wyjaśniające „ze względu na potencjalny wpływ ich sytuacji finansowej (ang. „financial well-being” - dobrostanu finansowego) na interesariuszy” w paragrafie 400.8 w celu wyjaśnienia znaczenia „kondycji finansowej”. IESBA powtórzyła swój pogląd, że interes publiczny z perspektywy międzynarodowych standardów niezależności skupia się na ogólnym zdrowym stanie finansów jednostki, tj. jej „kondycji finansowej” i nie powinien ograniczać się do sprawozdania finansowego jednostki. Oceniając poziom zainteresowania publicznego daną jednostką z perspektywy MSN, należy skupić się na tym, w jaki sposób sukces lub porażka finansowa podmiotu może wpłynąć na społeczeństwo. Taka koncepcja jest zatem szersza niż sprawozdanie finansowe jednostki. IESBA nie uznała za konieczne zastąpienie lub zdefiniowanie terminu „kondycja finansowa” w Kodeksie.

¹¹ Projekt o wąskim zakresie dotyczący utrzymania standardów jest realizowany zgodnie z III kategorią Ramowego planu działań IAASB i ma na celu wypracowanie ograniczonej liczby ukierunkowanych zmian w jednym lub wielu standardach. Aby przystąpić do projektu o wąskim zakresie dotyczącego utrzymania standardów, IAASB postępuje zgodnie z należytych procesem i procedurami pracy.

29. Niemniej jednak, aby połączyć pojęcia kondycji finansowej i sprawozdania finansowego, IESBA zgodziła się wyjaśnić w paragrafie 400.10, że sprawozdanie finansowe jednostki może być wykorzystane przy ocenie kondycji finansowej jednostki. Stanowi to odpowiedź na obawy związane z potencjalną luką w oczekiwaniach co do roli audytorów poprzez wskazanie, że poświadczenie wydawane przez audytorów w odniesieniu do sprawozdania finansowego jednostki nie stanowi poświadczenia sytuacji całego stanu finansów jednostki.

Skupienie się na informacjach finansowych

30. W świetle zwiększonego zapotrzebowania na sprawozdawczość spółek w zakresie zrównoważonego rozwoju i innych kwestii środowiskowych, społecznych i związanych z ładem korporacyjnym (ESG), kilku respondentów zasugerowało, że zainteresowanie publiczne powinno wykraczać poza kondycję finansową jednostek i obejmować analizę informacji niefinansowych do celów międzynarodowych standardów niezależności. Sugestia ta została powtórzona przez IAASB.

Decyzje IESBA

31. IESBA z zadowoleniem przyjmuje ostatnie postępy w zakresie sprawozdawczości i usług atestacyjnych dotyczących ochrony środowiska, społecznej odpowiedzialności i ładu korporacyjnego na poziomie globalnym, takie jak utworzenie nowej Rady Międzynarodowych Standardów Zrównoważonego Rozwoju (ang. International Sustainability Standards Board, ISSB) przez powierników Fundacji MSSF w listopadzie 2021 r. oraz wydanie przez IAASB nowych [Niewiążących wytycznych w sprawie stosowania standardu MSUA 3000 \(zmienionego\) do zleceń atestacji zrównoważonego rozwoju i innej rozszerzonej sprawozdawczości zewnętrznej](#) w kwietniu 2021 r.
32. IESBA podtrzymała jednak swoją opinię, że biorąc pod uwagę, iż międzynarodowe standardy niezależności w Części 4A Kodeksu dotyczą wyłącznie badań i przeglądów sprawozdań finansowych, zainteresowanie publiczne informacjami niefinansowymi nie powinno stanowić części nadrzędnego celu dodatkowych wymogów niezależności dla audytorów JZP.
33. IESBA zgodziła się, że przedwczesne byłoby zajmowanie się kwestiami ESG w ramach projektu dotyczącego JZP i że takie kwestie powinny być rozpatrywane bardziej holistycznie jako oddzielny strumień prac. Uznając rosnące znaczenie kwestii związanych z ESG, na początku 2021 r. IESBA zleciła swojemu Komitetowi ds. Nowych Zagadnień i Współpracy Zewnętrznej (ang. Emerging Issues and Outreach Committee, EIOC) ocenę i przedstawienie sprawozdania na temat istotnych zmian. W oparciu o swoje analizy kwestii takich, jak rola zawodowych księgowych w sprawozdawczości i atestacji informacji ESG oraz związane z tym implikacje dotyczące niezależności lub inne implikacje etyczne, IESBA w odpowiednim czasie rozważy, jakie dalsze działania mogą być uzasadnione w interesie publicznym.

Zwiększenie zaufania do badania sprawozdań finansowych JZP

34. Niektórzy respondenci sugerowali, że odniesienie do zwiększenia zaufania do badania sprawozdań finansowych JZP w proponowanym paragrafie 400.9 może nieumyślnie stworzyć wrażenie, że istnieją różne poziomy niezależności dla badań jednostek będących i niebędących jednostkami zainteresowania publicznego oraz że audytorzy jednostek niebędących JZP są w jakiś sposób mniej niezależni niż audytorzy JZP. Inni byli zdania, że proponowany tekst sugeruje różne poziomy jakości badania dla zleceń badania jednostek zainteresowania publicznego i innych niż jednostki zainteresowania publicznego.
35. Niektórzy respondenci sugerowali, że zamiast tego należy skupić się na zwiększonych oczekiwaniach interesariuszy dotyczących niezależności firmy, gdy klientem firmy audytorskiej

jest JZP. Zauważono, że głównym celem wyróżnienia jednostek jako JZP w kontekście Kodeksu jest zwiększenie zaufania użytkowników sprawozdań finansowych JZP do niezależności audytora poprzez przestrzeganie podstawowych zasad i dodatkowe wymogi dotyczące niezależności. Wskazano również, że takie ukierunkowanie dostosowałoby nadrzędny cel do paragrafu 600.15 A1 w [ostatecznej wersji projektu IESBA dotyczącego usług nieatestacyjnych](#), który stanowi:

600.15 A1 Kiedy klient badania jest jednostką zainteresowania publicznego, interesariusze mają większe oczekiwania co do niezależności firmy. Te podwyższone oczekiwania są istotne dla testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej stosowanego do oceny zagrożenia autokontroli powstałego w wyniku świadczenia usługi nieatestacyjnej na rzecz klienta badania będącego jednostką zainteresowania publicznego.

Decyzje IESBA

36. W odpowiedzi na otrzymane komentarze dotyczące postrzegania dwóch poziomów niezależności i jakości badania, IESBA zgodziła się usunąć odniesienie do „zwiększania zaufania do badania tych sprawozdań finansowych”. Zamiast tego, IESBA zgodziła się zawrzeć w paragrafie 400.10 odniesienie do zwiększonych oczekiwań interesariuszy co do niezależności firmy w przypadku badań JZP.
37. Podejmując tę decyzję, IESBA zgodziła się, że wymogi niezależności w przypadku JZP powinny koncentrować się na spełnieniu *zwiększonych oczekiwań interesariuszy* co do niezależności firmy, gdy klientem badania jest JZP. Te podwyższone oczekiwania wynikają z zainteresowania opinii publicznej kondycją finansową JZP i wpływem na społeczeństwo w przypadku ich niepowodzenia finansowego. W rezultacie, aby spełnić te podwyższone oczekiwania, konieczne są dodatkowe wymogi niezależności w obszarach takich jak wynagrodzenia, świadczenie usług nieatestacyjnych i długi okres współpracy. Międzynarodowe standardy niezależności w części 4A Kodeksu zawierają zatem dwa zestawy wymogów dotyczących niezależności, aby spełnić różne oczekiwania interesariuszy co do niezależności firmy w przypadku jednostek będących i niebędących jednostkami zainteresowania publicznego. Wymogi dotyczące niezależności JZP i spółek niebędących JZP mają na celu zapewnienie, że audytorzy każdej jednostki będą niezależni w swoim mentalnym nastawieniu, jak i w oczach zainteresowanych stron.

Lista czynników

38. Projekt do dyskusji zawierał niewyczerpującą listę sześciu czynników jako wytycznych służących określeniu poziomu publicznego zainteresowania kondycją finansową jednostek. Lista ta została zaczerpnięta z obowiązującego paragrafu 400.8¹². Miała ona być wykorzystywana przez odpowiednie lokalne organy przy precyzowaniu definicji JZP w ramach procesu jej przyjmowania i wdrażania, a także przez firmy przy określaniu, czy inne jednostki powinny być traktowane jako JZP.
39. Respondenci zasadniczo poparli te czynniki. Niektórzy przedstawili sugestie ulepszeń i inne uwagi na temat sześciu czynników. Pojawiły się również sugestie dotyczące dodatkowych czynników, w tym lokalizacji geograficznej jednostki oraz zrównoważonego rozwoju, zmian klimatycznych oraz obszarów ryzyka związanych ze środowiskiem naturalnym.
40. W uzasadnieniu stwierdzono, że każdy z proponowanych czynników sam w sobie może nie powodować znaczącego zainteresowania publicznego kondycją finansową jednostki i że nie

¹² Rozdział 400, *Zastosowanie ramowych założeń koncepcyjnych do niezależności dla zleceń badania i przeglądu*

należy ich rozpatrywać oddzielnie. Wielu respondentów zasugerowało, że tekst powinien wyjaśniać tę kwestię, aby uniknąć nieporozumień.

Decyzje IESBA

41. Po zapoznaniu się ze szczegółowymi uwagami dotyczącymi proponowanych czynników, IESBA nie uznała za konieczne dalszego merytorycznego doprecyzowania czynników lub dodania jakichkolwiek nowych czynników. IESBA jest również zdania, że wszelkie dalsze wyjaśnienia tych czynników powinny znaleźć się w dodatkowych niewiążących wytycznych, takich jak często zadawane pytania, w ramach procesu wdrażania zatwierdzonych zmian.
42. IESBA nie uznała za konieczne wyjaśniania, że czynniki te nie powinny być rozpatrywane pojedynczo. IESBA zwróciła uwagę, że zgodnie z konwencjami redakcyjnymi struktury Kodeksu, gdy zostaje przedstawiona lista czynników do rozważenia, czynniki te są przykładami kwestii, które należy rozważyć przy ocenie danej sprawy, indywidualnie i łącznie. Mając to na uwadze, IESBA zastąpiła wyrażenie „będzie zależeć od” w paragrafie 400.8 projektu do dyskusji wyrażeniem „Czynniki, które należy wziąć pod uwagę przy ocenie”, aby zmniejszyć ryzyko, że czynniki będą rozpatrywane w oderwaniu od siebie (zob. paragraf 400.9). Ten zmieniony wstęp jest spójny z tym, jak wprowadzono listę czynników w obecnym paragrafie 400.8.
43. Jeżeli chodzi o umiejscowienie listy, IESBA zgodziła się przenieść ją do nowego paragrafu w celu lepszego podkreślenia nadrzędnego celu w paragrafie 400.8, który może zostać w odpowiednim czasie uznany przez IAASB za wspólny nadrzędny cel dla jej standardów. Co więcej, nowe umiejscowienie będzie wyraźniej łączyć listę czynników w paragrafie 400.9 z listą czynników do rozważenia przez firmy w paragrafie 400.19 A1.

V. Obowiązkowe kategorie JZP i rola lokalnych organów

44. IESBA zaproponowała w projekcie do dyskusji odgórną listę obowiązkowych ogólnych kategorii JZP w Kodeksie, która podlega doprecyzowaniu przez odpowiednie organy lokalne w ramach przyjęcia zatwierdzonych przepisów. To szerokie podejście przewidywało również, że lokalne organy mogą włączyć dodatkowe kategorie JZP (lista „oddolna”) do lokalnej definicji, biorąc pod uwagę lokalny kontekst. Na przykład, oprócz konkretnych kategorii JZP określonych w proponowanym paragrafie R400.14 (a) - (e) projektu do dyskusji, krajowy organ ustanawiający standardy może zdecydować się na dodanie swoich największych organizacji dobroczynnych do lokalnej definicji. IESBA uznała, że na poziomie globalnym niewykonalne byłoby rozszerzenie obecnej definicji JZP o listę kategorii JZP o znacznie większej szczegółowości, którą odpowiednie organy lokalne mogłyby po prostu przyjąć bez żadnych zmian lub uzupełnień (tj. wąskie podejście).
45. Zgodnie z proponowanym szerokim podejściem, odpowiednie organy lokalne odgrywają kluczową rolę w ustalaniu lokalnej definicji JZP. IESBA przyznała, że proponowane ogólne obowiązkowe kategorie jednostek zainteresowania publicznego mogą obejmować jednostki, których kondycja finansowa nie jest przedmiotem znaczącego zainteresowania publicznego. W związku z tym IESBA uznała, że w tych okolicznościach właściwe byłoby, aby Kodeks odszedł od swojej zwykłej praktyki i pozwolił odpowiednim lokalnym organom na zaostrezenie tych obowiązkowych ogólnych kategorii poprzez wyjaśnienie, (a) które jednostki mają zostać uwzględnione (na przykład poprzez włączenie odniesień do lokalnych przepisów lub publicznych giełd papierów wartościowych) oraz (b) które jednostki zostały wykluczone, podczas, gdy w przeciwnym razie zostałyby uwzględnione w Kodeksie. IESBA zauważyła, że odpowiednie lokalne organy są odpowiedzialne za to, a także są w najlepszej sytuacji, aby ocenić i określić z większą precyzją, które jednostki lub rodzaje jednostek powinny być traktowane jako jednostki zainteresowania publicznego w celu spełnienia nadrzędnego celu Kodeksu w zakresie

dotychczasowych wymogów dotyczących niezależności. IESBA zauważyła również, że wiele odpowiednich lokalnych organów już to zrobiło, biorąc pod uwagę kwestie, obawy i niuanse specyficzne dla lokalnego środowiska oraz jak one wpływają na interes publiczny w ich jurysdykcjach.

46. Respondenci projektu do dyskusji ogólnie przyznali, że choć globalnie spójna definicja byłaby korzystna, opracowanie jednej definicji, która pasowałaby do wszystkich jurysdykcji, jest trudne, jeśli nie niemożliwe.
47. Znaczna część respondentów poparła stosowanie ogólnych kategorii JZP, podczas gdy inni, w szczególności światowe firmy i respondenci z UE, a także IOSCO, preferowali definicję bazową, która mogłaby zostać przyjęta bez potrzeby dalszego doprecyzowania.
48. Zasadniczo respondenci uznali rolę lokalnych organów w przyjmowaniu Kodeksu i wyrazili poparcie dla idei, aby lokalne organy doprecyzowały definicję JZP w ramach procesu jej przyjmowania, jednak niektórzy wyrazili obawy dotyczące takiego poziomu zależności od lokalnych organów.
49. Kluczowe kwestie poruszone w odniesieniu do proponowanego przez IESBA podejścia są następujące:

Niespójność

- Wielu respondentów wyraziło pogląd, że proponowane przez IESBA podejście spowoduje zamieszanie, stworzy jeszcze więcej niespójności i może potencjalnie podważyć zaufanie do zawodu. Ponadto wskazano, że globalna spójność, na ile jest to możliwe i właściwe, powinna być kluczowym celem IESBA na drodze do zwiększania zaufania publicznego do sprawozdań finansowych, a proponowane podejście może podważyć znaczenie Kodeksu.

Poleganie na lokalnych organach

- Jedną z kluczowych obaw podniesionych przez niektórych respondentów jest poleganie na działaniach lokalnych organów, które byłyby poza zakresem wpływu i kontroli IESBA. Wyrażono pogląd, że proponowane szerokie podejście może nie być skuteczne, ponieważ lokalny organ może nie zdecydować się na wprowadzenie niezbędnych korekt lub nie mieć wymaganych kompetencji, by to uczynić. Uznano, że doprowadziłoby to do niezamierzonych konsekwencji co do zakresu w przypadku, na przykład, mniejszych jednostek, gdzie interes publiczny nie jest znaczący.
- Kilku respondentów zauważyło również, że kwestia kompetencji lokalnych organów jest jeszcze bardziej skomplikowana, gdy istnieje wiele warstw organów rządowych, quasi-rządowych i prywatnych, które regulują zawód w jurysdykcjach takich, jak USA. W tych jurysdykcjach dostrzegano ryzyko, że różne lokalne organy mogą dojść do niespójnych wniosków, co stanowiłoby problem dla lokalnych firm.

Ryzyko odrzucenia kategorii

- Niektórzy respondenci wyrazili obawę, że propozycje wydają się umożliwiać lokalnym organom wyłączenie całej kategorii JZP w ramach procesu przyjmowania Kodeksu. Argumentowano, że wyraźne wskazanie sposobów, w jakie osoby przyjmujące Kodeks mogą zdecydować się na odejście od jego postanowień, groziłoby podważeniem autorytetu i klarowności Kodeksu. W związku z tym respondenci sugerowali, że Kodeks powinien podkreślać, że lokalne organy nie mogą wykluczyć obowiązkowej kategorii JZP, ale mogą ją doprecyzować.

Istniejąca definicja prawna

- Niektórzy respondenci podkreślali wyzwania, przed którymi mogą stanąć te jurysdykcje, takie jak w UE, które mają już solidną definicję prawną JZP, która łączy się z zaawansowanymi wymogami zawodowymi i technicznymi, lub w których organy regulacyjne ustanowiły już dostosowane standardy niezależności, takie jak w USA. Wskazano, że JZP w tych jurysdykcjach mogą podlegać wymogom regulacyjnym, które nie są związane z badaniem sprawozdań finansowych, takim jak raportowanie informacji niefinansowych.
 - Kilku respondentów wyraziło pogląd, że w przypadku UE lub jurysdykcji posiadających solidne definicje prawne, IESBA nie powinna tworzyć definicji JZP ani nakładać na firmy audytorskie lub lokalne organy obowiązków, które byłyby nadrzędne w stosunku do prawa lub regulacji krajowych. W związku z tym argumentowano, że istniejące lokalne definicje w takich jurysdykcjach muszą stanowić jedyną podstawę, a Kodeks powinien to wyjaśnić poprzez wyraźne uznanie pierwszeństwa prawnych definicji JZP (w kontekście badania i niezależności).
50. Zamiast proponowanego przez IESBA szerokiego podejścia z ogólnymi kategoriami JZP, niektórzy respondenci sugerowali podejście nakazowe z definicjami podstawowymi, które mogłyby być łatwiej wdrożone w sposób spójny we wszystkich jurysdykcjach i które odpowiednie lokalne organy mogłyby rozszerzać. Respondenci nie przedstawili jednak żadnych sugestii dotyczących sposobu zdefiniowania którejkolwiek z tych kategorii (np. banków) na poziomie globalnym bez potencjalnego uwzględnienia jednostek, które obiektywnie nie byłyby uznawane za JZP. Inne sugestie zgłoszone przez respondentów obejmowały:
- Przedstawienie definicji JZP z wykorzystaniem proponowanych kategorii jedynie jako wskazówek lub przykładów (w przeciwieństwie do kategorii wymaganych) i umożliwienie właściwemu lokalnemu organowi doprecyzowania listy w sposób odpowiedni dla jego jurysdykcji.
 - Ustanowienie standardu *de minimis* w zakresie przyjęcia definicji JZP IESBA, aby jurysdykcja mogła twierdzić, że wdrożyła wymogi Kodeksu w odniesieniu do JZP.
 - Zapewnienie mechanizmu reagowania na sytuacje, w których lokalne organy nie wywiązują się w wystarczającym stopniu ze swoich obowiązków w zakresie uczestnictwa i doprecyzowywania jednostek w ramach proponowanych kategorii JZP.

Decyzje IESBA

51. Po rozważeniu, IESBA postanowiła zachować proponowane podejście, zgodnie z którym:
- Odgórna lista obowiązkowych kategorii JZP rozszerza istniejącą definicję JZP, która wymieniała jedynie jednostki notowane na giełdzie jako konkretną kategorię; oraz
 - Proponowane nowe obowiązkowe kategorie są zdefiniowane na ogólnym poziomie, aby można je było doprecyzować na poziomie lokalnym.
52. Dochodząc do powyższego wniosku, IESBA wzięła również pod uwagę poparcie dla szerokiego podejścia, otrzymane we wrześniu 2021 r. od wielu respondentów i od grup doradczych CAG.
53. IESBA potwierdziła swój pogląd, że jeśli definicja JZP zawarta w kodeksie ma zostać rozszerzona poza jednostkę notowaną na giełdzie, niemożliwe byłoby ustalenie definicji bazowej w skali globalnej, która nie wymagałaby dalszego lokalnego doprecyzowania. Chociaż IESBA uznaje poglądy respondentów, którzy preferowali taką definicję bazową, nie jest to podejście, które można praktycznie osiągnąć na poziomie globalnym.

54. IESBA podzieliła obawę, że ogólny charakter listy obowiązkowych kategorii JZP może prowadzić do niespójnego traktowania przez jurysdykcje. W tym względzie IESBA zauważyła, że poziom niespójności już istnieje w różnych jurysdykcjach i regionach, ponieważ niektóre jurysdykcje rozszerzyły swoje definicje JZP poza jednostki notowane na giełdzie. IESBA jest zdania, że należy oczekiwać i dopuszczać pewne różnice w jurysdykcjach, biorąc pod uwagę, że każda jurysdykcja będzie miała różne kryteria i czynniki decydujące o tym, które jednostki powinny podlegać dodatkowym wymogom w zakresie niezależności w odniesieniu do ich badań. Ponadto IESBA zauważyła, że:
- Ustanawiając nadrzędny cel i rozszerzając kategorie JZP, nawet na ogólnym poziomie, Kodeks powinien w rzeczywistości zapewnić pewien poziom globalnej spójności co do *rodzajów* podmiotów, które powinny być traktowane jako JZP.
 - Usunięcie z proponowanych kategorii jednostek zainteresowania publicznego świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania, jak określono w proponowanym paragrafie R400.14 (d) i (e) projektu do dyskusji, znacznie zmniejszy poziom potencjalnej niespójności, biorąc pod uwagę różne rodzaje świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania w różnych jurysdykcjach. Ograniczy to również problemy, przed jakimi mogą stać lokalne organy przy dopracowywaniu definicji.
 - Zobowiązanie IESBA do opracowania niezbędnego programu informacyjnego w ramach programu wdrażania, w tym wszelkiej niezbędnej współpracy z IFAC i innymi zainteresowanymi stronami, takimi jak lokalne organy ustanawiające standardy, pomoże zapewnić, że lokalne doprecyzowanie będzie właściwie odzwierciedlało kwestie kontekstowe, nie zaś niezrozumienie postanowień i uzasadnienia IESBA.
55. IESBA zrewidowała wymóg zawarty w paragrafie R400.18 poprzez wyjaśnienie, że spełniając wymóg traktowania jednostki, która należy do jednej z obowiązkowych kategorii JZP w paragrafie R400.17 jako JZP, firma musi stosować wszelkie bardziej jednoznaczne definicje lub doprecyzowania ustanowione na poziomie lokalnym dla tych kategorii. W ten sposób firma spełni wymóg określony w R400.17. Na przykład, jeśli lokalna jurysdykcja określi, że tylko banki zdefiniowane zgodnie z lokalnym prawem powinny być traktowane jako JZP zgodnie z paragrafem R400.17(b), firma będzie przestrzegała tego przepisu tylko wówczas, gdy potraktuje tylko takie banki jako JZP bez uwzględniania innych rodzajów instytucji przyjmujących depozyty. W celu dalszego wyjaśnienia tej kwestii, IESBA zgodziła się zastąpić wyrażenie „brać pod uwagę” zaproponowane w projekcie do dyskusji wyrażeniem „uwzględnić”, aby uniknąć sugerowania, że firma musi jedynie wziąć pod uwagę, ale nie musi stosować odpowiedniego lokalnego doprecyzowania, aby można było uznać, że przestrzega paragrafu R400.17.
56. IESBA doprecyzowała również propozycje, aby wyjaśnić przewidywaną rolę odpowiednich lokalnych organów w opracowywaniu ich lokalnych definicji JZP w oparciu o ramy definicji JZP IESBA. Chociaż Kodeks jest zbiorem standardów etycznego postępowania oczekiwanych od zawodowych księgowych i nie ma żadnej prawnej ani innej władzy nad organami lokalnymi, IESBA uważa, że ważne jest, aby zawierał jasne przesłanie i oczekiwania wobec lokalnych organów (zob. paragrafy 400.18 A1 i 400.18 A2). Przepisy te stanowią wyraźny sygnał dla lokalnych organów, że ich rola w doprecyzowaniu definicji JZP na poziomie lokalnym ma kluczowe znaczenie dla zapewnienia, że właściwe podmioty będą traktowane jako JZP, a tym samym dla zastosowania odpowiednich wymogów niezależności.
57. IESBA usunęła z materiałów wspomagających zastosowanie w paragrafie 400.18 A1 wzmiankę o tym, że Kodeks daje lokalnym organom możliwość wykluczenia podmiotów, które w przeciwnym razie byłyby objęte jedną z obowiązkowych kategorii JZP. Ma to na celu rozwianie obaw, że propozycja wydawała się umożliwiać lokalnemu organowi usunięcie całej obowiązkowej kategorii JZP. IESBA wyjaśniła również, że lokalne organy mogą bardziej jednoznacznie zdefiniować

obowiązkowe kategorie w paragrafie R400.17(a) - (c), przedstawiając w paragrafie 400.18 A1 listę przykładów, w jaki sposób takie organy mogą doprecyzować definicję JZP na poziomie lokalnym. Na przykład lokalny organ ustanawiający standardy może, po odpowiednich konsultacjach z lokalnymi organami regulacyjnymi i innymi zainteresowanymi stronami:

- Określić, że tylko jednostki, które prowadzą obrót na konkretnych giełdach papierów wartościowych, są traktowane jako JZP, tym samym wykluczając jednostki, które prowadzą obrót swoimi instrumentami finansowymi tylko na „pozagiełdowych” i innych mniej formalnych publicznych platformach obrotu.
- Dodać spółki prywatne do lokalnej listy kategorii JZP, precyzując jednak, że tylko te, które spełniają określone kryteria wielkości (takie jak roczny obrót lub liczba pracowników) są JZP.

58. W odpowiedzi na uwagę IOSCO dotyczącą roli lokalnych organów, IESBA wyjaśniła również w paragrafie 400.18 A2, że Kodeks przewiduje, że lokalny organ doda nowe kategorie jednostek zainteresowania publicznego do swojej lokalnej definicji, aby zrealizować cel spełnienia dodatkowych wymogów niezależności w odniesieniu do badań jednostek zainteresowania publicznego. Paragraf 400.18 A2 zawiera również kilka przykładów kategorii jednostek, które lokalny organ może dodać do swojej lokalnej definicji JZP, biorąc pod uwagę fakty i okoliczności w danej jurysdykcji.
59. IESBA dostrzegła wyzwania, które mogą pojawić się w tych jurysdykcjach, w których istnieje już solidna definicja prawna JZP, która łączy się z zaawansowanymi wymogami zawodowymi i technicznymi lub w których organy regulacyjne ustanowiły już dostosowane standardy niezależności. Niemniej jednak IESBA jest zdania, że krajowe organy ustanawiające standardy lub organizacje zawodowych księgowych odpowiedzialne za ustalanie standardów w tych jurysdykcjach powinny określić, czy jakiegokolwiek inne jednostki lub kategorie jednostek powinny zostać włączone do ich lokalnych definicji JZP w ramach procesu przyjmowania Kodeksu. Ponadto IESBA jest zdania, że usunięcie świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania jako kategorii JZP również pomoże złagodzić te obawy.
60. Podczas spotkań z przedstawicielami IESBA w trzecim i czwartym kwartale 2021 r. przedstawiciele Komitetu 1 IOSCO zastanawiali się, czy IESBA mogła ustawić wyższą poprzeczkę, na przykład poprzez wyraźne włączenie wszystkich banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do proponowanej definicji JZP. Pojawiły się również obawy, że definicja może być zbyt ogólnikowa, a tym samym prowadzić do niespójności w różnych jurysdykcjach.
61. Po uważnym rozpatrzeniu dodatkowych uwag przedstawicieli IOSCO, IESBA ustaliła, że ostateczne podejście spełniło cel rozszerzenia definicji JZP w Kodeksie przy jednoczesnym zachowaniu podstawowego warunku globalnej operacyjności. W szczególności IESBA zauważyła, że:
- Nie jest możliwe zdefiniowanie listy kategorii JZP, która nie wymagałaby dalszego lokalnego doprecyzowania, biorąc pod uwagę różnice kontekstowe w różnych jurysdykcjach. Na przykład, podczas gdy niektóre jurysdykcje mogą chcieć uwzględnić wszystkie spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe zgodnie z paragrafem R400.17(b), inne (takie jak wiele państw członkowskich UE) postanowiły inaczej. Aby zapewnić globalną operacyjność definicji JZP, IESBA uważa, że Kodeks nie powinien nakazowo definiować żadnych kategorii, które są w dużym stopniu zależne od kontekstu lokalnego.
 - Ostatecznie rolą lokalnych organów jest określenie, które podmioty powinny być traktowane jako JZP, podczas gdy rola IESBA polega bardziej na ustaleniu odpowiednich

dodatkowych wymogów niezależności dla JZP, takich jak te, które dotyczą świadczenia usług nieatestacyjnych, wynagrodzeń i długotrwałego powiązania. W tym względzie IESBA zauważyła, że taka potrzeba elastyczności w celu doprecyzowania definicji JZP istnieje już dziś, nawet w przypadku ustalonej kategorii jednostek notowanych na giełdzie. Na przykład, podczas gdy w wielu jurysdykcjach jednostka notowana na giełdzie nie ma żadnych dodatkowych kryteriów, definicja jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych w Kanadzie zgodnie ze zharmonizowaną zasadą profesjonalnego postępowania kanadyjskiej izby biegłych rewidentów (Zasada 204) wyklucza te podmioty, które w danym roku podatkowym mają kapitalizację rynkową i łączne aktywa mniejsze niż 10 000 000 USD.¹³

- Obecna definicja ma tylko jedną obowiązkową kategorię, którą są jednostki notowane na giełdzie. Pozwala to na pewne zróżnicowanie kategorii podmiotów, które powinny być JZP w różnych jurysdykcjach. Dzięki rozszerzonej liście, która obejmuje trzy konkretne kategorie, IESBA uważa, że zmieniona definicja zapewni większy poziom jednolitości na całym świecie w odniesieniu do rodzajów jednostek, które powinny być jednostkami zainteresowania publicznego.
- Zmieniona definicja JZP znacząco podnosi poprzeczkę na poziomie globalnym. Podczas gdy istnieje wiele jurysdykcji, takich jak w UE, które już rozszerzyły swoją listę jednostek zainteresowania publicznego dla celów niezależności, nadal pozostaje wiele takich, w których jednostkami zainteresowania publicznego mogą być tylko jednostki notowane na giełdzie. W przypadku tych jurysdykcji lokalna lista JZP zostanie znacznie rozszerzona, gdy przyjmą one definicję JZP IESBA. Przedstawiciele Komitetu 1 IOSCO przyznali, że rozszerzona lista obowiązkowych JZP stanowi znaczącą zmianę na lepsze w stosunku do obecnie obowiązującego Kodeksu.
- Ramowe założenia IESBA dla definicji JZP, które zawierają rozszerzoną listę czynników do rozważenia przez odpowiednie lokalne organy przy określaniu poziomu zainteresowania publicznego jednostką, będą stanowić wytyczne dla tych organów w zakresie sposobu, w jaki powinny być określone ich lokalne definicje JZP, co w konsekwencji będzie promować globalną spójność podejścia.

VI. Lista obowiązkowych JZP

62. IESBA zaproponowała sześć obowiązkowych kategorii JZP zgodnie z paragrafami R400.14 (a) do (f) w projekcie do dyskusji:
- (a) jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego;
 - (b) jednostka, której jedną z głównych funkcji jest przyjmowanie depozytów od ludności („instytucja przyjmująca depozyty”);
 - (c) jednostka, której jedną z głównych funkcji jest prowadzenie ubezpieczeń na rzecz ludności („ubezpieczyciel”);
 - (d) jednostka, której funkcją jest zapewnianie świadczeń po okresie zatrudnienia („świadczenia po okresie zatrudnienia”);

¹³ Zakres, w jakim Zasada 204 jest przyjmowana przez poszczególne organy prowincji w Kanadzie i izbę biegłych rewidentów Bermudów, jest określany przez te organy.

- (e) jednostka, której funkcją jest działanie jako narzędzie zbiorowego inwestowania i która emituje instrumenty finansowe podlegające wykupowi do obrotu publicznego („narzędzie zbiorowego inwestowania”);
- (f) jednostka określona przez prawo lub regulacje na potrzeby realizacji celu opisanego w paragrafie 400.9 („inna lokalna jednostka”).
63. IESBA opracowała swoje propozycje dla pięciu konkretnych kategorii w proponowanym paragrafie R400.14 (a) - (e):
- rozważając początkowo te kategorie, które zostały już zidentyfikowane jako JZP przez szereg większych jurysdykcji i włączając tylko kategorie, które według niej zostałyby przyjęte przez większość jurysdykcji, a także wykluczając kategorie, które prawdopodobnie zostałyby uznane za niezbędne tylko przez mniejszość.
 - uwzględniając te podmioty, które zasadniczo powinny znaleźć się na tej globalnej liście ze względu na charakter ich działalności.
 - nie uwzględniając podmiotów, które zostałyby uwzględnione tylko ze względu na ich wielkość (np. duże firmy prywatne).
64. IESBA rozważyła szereg innych możliwych kategorii podczas opracowywania proponowanej definicji JZP, takich jak organizacje dobroczynne, infrastruktury rynków finansowych, przedsiębiorstwa użyteczności publicznej i podmioty o znaczeniu systemowym. IESBA doszła do wniosku, że chociaż niektóre z tych kategorii mogą mieć zastosowanie w określonych jurysdykcjach, niekoniecznie przyciągają znaczące zainteresowanie opinii publicznej ich kondycją finansową w większości jurysdykcji. W związku z tym IESBA zgodziła się, że nie jest właściwe uwzględnianie ich jako kategorii JZP. IESBA zauważyła również, że niektóre z podmiotów w tych sugerowanych kategoriach mogą już należeć do jednej z nowych kategorii JZP zaproponowanych w projekcie do dyskusji (np. giełda papierów wartościowych, która jest jednostką, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego).
65. Pozostała część tej sekcji wyjaśnia decyzje i uzasadnienie IESBA, w tym zmiany proponowanych kategorii i decyzję o nieuwzględnianiu świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania na ostatecznej liście obowiązkowych kategorii JZP zamieszczonej w paragrafie R400.17. Finalizując listę obowiązkowych kategorii JZP, IESBA uwzględniła również uwagi otrzymane od IAASB w lipcu i październiku 2021 r.

Jednostki, których akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego

66. IESBA zaproponowała nowy termin „jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego” jako nową obowiązkową kategorię JZP, która zastąpi „jednostkę notowaną na giełdzie” w obecnie obowiązującym Kodeksie. Proponowany nowy termin miał na celu objęcie zakresem większej liczby podmiotów, ponieważ nie ograniczał się do jednostek posiadających akcje, udziały lub obligacje będące przedmiotem obrotu wyłącznie na formalnych giełdach, ale obejmował podmioty na rynkach równoległych lub pozagiełdowych platformach obrotu, z zastrzeżeniem lokalnych doprecyzowań. Nowy termin miał również na celu uporządkowanie zamieszania spowodowanego przez termin „uznana giełda papierów wartościowych” w obecnie obowiązującej definicji jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych.
67. Znaczna część respondentów poparła proponowany nowy termin „jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego”, który zastąpiłby w Kodeksie termin „jednostka notowana na giełdzie”. Wielu respondentów, którzy poparli nowy termin, zasugerowało również, że jego definicja powinna być bardziej przejrzysta, w szczególności w odniesieniu do

terminu „instrumenty finansowe”, wymaganego wolumenu obrotów i rodzajów platform transakcyjnych.

68. W odniesieniu do terminu „instrumenty finansowe” IOSCO wyraziła pogląd, że jeśli termin ten lub inny podobny termin zostanie użyty, powinien zostać zdefiniowany. Inni respondenci również domagali się większej jasności co do znaczenia tego terminu, w tym tego, czy powinien on być szeroko interpretowany w celu objęcia instrumentów takich jak akcje, dłużne papiery wartościowe, instrumenty kapitałowe i obligacje. Pojawił się również pogląd, że definicja „instrumentów finansowych” w Kodeksie powinna być spójna z definicją Rady Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (RMSR), aby zapewnić spójność stosowania.
69. W odniesieniu do mechanizmów obrotu, niektórzy respondenci starali się wyjaśnić, czy termin „jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego” obejmuje rynki równoległe i platformy obrotu pozagiełdowego. Zastanawiano się również, czy instrumenty finansowe, które są dostępne tylko dla ograniczonej grupy inwestorów, takich jak inwestorzy instytucjonalni, spełniają definicję „dopuszczonych do obrotu publicznego”. Pojawiła się również sugestia, że definicja powinna zawierać odniesienie do rynku, tak jak w obecnie obowiązującej definicji jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych, lub rynku regulowanego, jak w definicji UE. Inni respondenci zastanawiali się, czy „dopuszczone do obrotu publicznego” oznacza, że instrumenty finansowe jednostki wymagają aktywnego obrotu, czy też mogą one być po prostu w niewielkim obrocie lub dostępne do obrotu.
70. Jednym z kluczowych powodów, dla których niektórzy respondenci, w tym IOSCO, nie poparli nowego terminu, było to, że „jednostka notowana na giełdzie” jest dobrze rozumianym terminem we wszystkich jurysdykcjach i na rynkach kapitałowych, który występuje w różnych istniejących przepisach krajowych. Zasugerowano, że bardziej korzystne może być doprecyzowanie definicji jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych poprzez wyjaśnienie terminu „uznana giełda papierów wartościowych”, zamiast wprowadzania zupełnie nowego terminu.

Koordinacja z IAASB - „Jednostka notowana na giełdzie” w standardach IAASB

71. Standardy MSZJ i MSB zawierają pewne zróżnicowane wymogi dotyczące badania sprawozdań finansowych jednostek notowanych na giełdzie. Standardy IAASB uznają w materiałach wspomagających zastosowanie, że niektóre jednostki inne niż jednostki notowane na giełdzie mogą posiadać cechy, które powodują pojawienie się podobnych kwestii interesu publicznego, jak w przypadku jednostek notowanych na giełdzie, a zatem może być właściwe zastosowanie wymogu, który został opracowany dla badania jednostki notowanej na giełdzie do badań szerszej grupy jednostek. Jednakże standardy IAASB nie używają terminu JZP ani nie odnoszą się do definicji JZP podanej w Kodeksie.
72. W pytaniu 15(b) projektu do dyskusji poproszono o opinie respondentów na temat stosowania przez IAASB indywidualnego podejścia w celu ustalenia, czy zróżnicowane wymogi już ustanowione w standardach IAASB powinny być stosowane wyłącznie do jednostek notowanych na giełdzie, czy też mogą być szerzej stosowane do wszystkich kategorii JZP. Wyrażono ogólne poparcie dla indywidualnego podejścia do każdego przypadku, a zgłoszone uwagi odnosiły się do:
- zwracania uwagi na cel zróżnicowanych wymogów już ustanowionych w standardach IAASB;
 - stosowania ostrożnego i wyważonego podejścia w celu uniknięcia komplikowania standardów IAASB poprzez wprowadzanie zbyt wielu zróżnicowanych wymogów;
 - zrozumienia charakteru i zakresu wpływu zmiany zróżnicowanych wymogów już ustanowionych w standardach IAASB.

73. Biorąc pod uwagę opinie respondentów, IAASB rozważa, w ramach swojego potencjalnego projektu JZP, zastosowanie indywidualnej analizy w celu ustalenia:
- czy istniejące zróżnicowane wymogi dla jednostek notowanych na giełdzie powinny zostać rozszerzone, aby miały zastosowanie do wszystkich kategorii JZP; oraz
 - jaki będzie wpływ przyjęcia definicji „jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego” w miejsce definicji „jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych” na obecne zróżnicowane wymogi.
74. Więcej informacji na temat proponowanych działań w ramach potencjalnego projektu IAASB dotyczącego JZP można znaleźć poniżej w sekcji „Planowany przez IAASB projekt o wąskim zakresie dotyczący utrzymania standardów”.

Decyzje IESBA

75. IESBA postanowiła zachować nowy termin „jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego” jako zamiennik obecnie obowiązującego terminu „jednostka notowana na giełdzie”. Aby rozwiać obawy i odnieść się do uwag zgłoszonych przez respondentów, IESBA zgodziła się również na szereg zmian w proponowanej definicji zawartej w Słowniczku.
76. Aby odnieść się do opinii, że „jednostka notowana na giełdzie” jest dobrze ugruntowanym terminem i biorąc pod uwagę informacje zwrotne od IOSCO w tym zakresie, IESBA zgodziła się włączyć pojęcie jednostki notowanej na giełdzie do definicji „jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego” poprzez:
- dodanie do definicji sformułowania „w tym poprzez notowanie na giełdzie papierów wartościowych”; oraz
 - dodanie do definicji w Słowniczku zdania objaśniającego: „Przykładem jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego, jest jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych, zgodnie z definicją zawartą we właściwych przepisach prawa lub regulacjach dotyczących papierów wartościowych.
77. Zgadając się na ujęcie pojęcia jednostki notowanej na giełdzie w definicji „jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego”, IESBA zwróciła uwagę na następujące kwestie:
- Sformułowanie „w tym poprzez notowanie na giełdzie papierów wartościowych” obejmuje pojęcie jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych bez zamieszania spowodowanego sformułowaniem „uznana giełda papierów wartościowych” w obecnie obowiązującej definicji „jednostki notowanej na giełdzie”. Sformułowanie to ma obejmować nie tylko podstawowe giełdy papierów wartościowych, ale także inne giełdy, takie jak rynki równoległe, gdy są one wykorzystywane do obrotu publicznego. Sformułowanie to nie ma jednak obejmować jednostek, których instrumenty finansowe są przedmiotem obrotu wyłącznie w drodze prywatnie negocjowanych umów.
 - Zachowanie w Kodeksie terminu „jednostka notowana na giełdzie” jako przykładu „jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego” oznacza, że „jednostka notowana na giełdzie” zgodnie z definicją zawartą w lokalnym prawie lub regulacjach dotyczących papierów wartościowych jest podzbiorem „jednostek, których akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego”. W związku z tym wszelkie podmioty będące jednostkami notowanymi na giełdzie w swoich lokalnych jurysdykcjach, będą również traktowane jako JZP, o ile

spełniają kryteria określone w definicji „jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego”.

- Wycofanie obecnie obowiązującej definicji jednostki notowanej na giełdzie jest spójne z ogólnym podejściem IESBA polegającym na stosowaniu ogólnej definicji oraz poglądem, że lokalne organy są najlepiej przygotowane do doprecyzowania definicji JZP w ramach procesu jej przyjmowania.
78. W odniesieniu do terminu „instrumenty finansowe” IESBA zgodziła się, że powinien on zostać zachowany jako termin, który może obejmować nie tylko „udziały, akcje lub instrumenty dłużne” (jak w obecnie obowiązującej definicji „jednostki notowanej na giełdzie”), ale także inne rodzaje instrumentów, takie jak hybrydowe papiery wartościowe.
79. W odpowiedzi na prośby IOSCO i innych respondentów o zdefiniowanie lub wyjaśnienie terminu „instrumenty finansowe” IESBA rozważyła definicję RMSR określoną w [Międzynarodowym Standardzie Rachunkowości \(MSR\) 32, Instrumenty finansowe: Prezentacja](#). Zgodnie z definicją RMSR, instrument finansowy to „każdy kontrakt, który skutkuje powstaniem składnika aktywów finansowych u jednej jednostki i zobowiązania finansowego lub instrumentu kapitałowego u drugiej jednostki”. IESBA stwierdziła, że definicja RMSR może nie być wystarczająco jasna dla celów Kodeksu, ponieważ terminy takie jak „składnik aktywów finansowych”, „zobowiązanie finansowe” i „instrument kapitałowy” są bardziej szczegółowo zdefiniowane w MSR 32. Ponadto, jeśli definicja RMSR miałaby zostać przyjęta w Kodeksie, definicja ta może wymagać aktualizacji w przypadku jakiegokolwiek przyszłej zmiany MSR 32 przez RMSR. IESBA nie uznała za stosowne zamieszczenia odniesienia do MSR 32 definicji jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego, ponieważ odesłania do definicji zawartych w standardach opracowanych przez inne podmioty ustanawiające standardy nie są typowym podejściem stosowanym w Kodeksie.
80. IESBA stwierdziła, że termin „instrumenty finansowe” nie powinien być definiowany w Kodeksie i że powinien być szeroko interpretowany i doprecyzowany na poziomie lokalnym. Dochodząc do tego wniosku, IESBA wzięła pod uwagę ogólne poparcie dla niezdefiniowania tego terminu otrzymane od grup doradczych CAG i wielu interesariuszy.
81. W odpowiedzi na zapytania dotyczące tego, co kwalifikuje się jako „dopuszczenie do obrotu publicznego” oraz o rodzaje mechanizmów obrotu i wymagany wolumen obrotu, IESBA zgodziła się doprecyzować proponowaną definicję, wyjaśniając, że instrumenty finansowe są przedmiotem obrotu „za pośrednictwem publicznie dostępnego mechanizmu rynkowego, w tym poprzez notowanie na giełdzie papierów wartościowych”. W tym względzie IESBA zauważyła, że:
- Dodatkowa fraza „są przedmiotem obrotu za pośrednictwem publicznie dostępnego mechanizmu rynkowego” wyjaśnia, że obrót musi odbywać się za pośrednictwem dostępnej platformy, takiej jak giełda aukcyjna lub giełda elektroniczna. Przykładowo, fundusz zamknięty, w którym akcje są przedmiotem obrotu publicznego na lokalnej giełdzie papierów wartościowych, a nie są odkupowane przez fundusz od akcjonariuszy, jest *prima facie* jednostką, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego. Ponadto jednostka, której instrumenty finansowe są przedmiotem obrotu publicznego za pośrednictwem nieregulowanej lub pozagiełdowej platformy, nawet przy niskim wolumenie obrotu, jest *prima facie* jednostką, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego. Z drugiej strony, definicja jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego, nie ma obejmować tych podmiotów, których instrumenty finansowe są przedmiotem obrotu w drodze prywatnie negocjowanych umów z pomocą lub bez pomocy brokera.
 - Jeśli jednostka prowadzi obrót swoimi instrumentami finansowymi za pośrednictwem

platformy, która jest publicznie dostępna, jednostka ta powinna być traktowana jako jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego, niezależnie od tego, czy jest spółką prywatną, czy podmiotem sektora publicznego. Przykładowo, podmiot sektora publicznego emitujący obligacje lub inne instrumenty dłużne, które mają być przedmiotem obrotu na lokalnej giełdzie papierów wartościowych, byłby traktowany jako jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego dla celów Kodeksu, chyba że zostałby wykluczony w ramach lokalnego doprecyzowania kategorii jednostek, których akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego.

- Jak wyjaśniono w projekcie do dyskusji, w definicji jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego, zastosowano termin „są przedmiotem obrotu publicznego”, a nie „są notowane na giełdzie”, ponieważ niektóre instrumenty finansowe mogą być jedynie notowane i nie są przeznaczone do obrotu. Takie sytuacje mogą wystąpić na przykład w ramach grup, gdzie dane instrumenty są utrzymywane wyłącznie wewnątrz grupy. IESBA jest także świadoma kwestii udziałów w małych podmiotach typu „start-up” lub nowych przedsięwzięciach, które są przedmiotem publicznej subskrypcji ze względu na dostępne ulgi podatkowe i z których wyjście może nastąpić wyłącznie poprzez zbycie zarządzane przez profesjonalnych doradców promujących dany podmiot. IESBA potwierdziła swoje zdanie, że jednostki, których instrumenty finansowe są jedynie notowane lub emitowane publicznie, ale nie są przedmiotem obrotu, niekoniecznie przyciągają znaczące zainteresowanie publiczne swoją kondycją finansową.
82. Wszelkie dalsze doprecyzowanie powinno być dokonywane przez odpowiednie lokalne organy, w zależności od ich konkretnych kontekstów prawnych, na przykład w odniesieniu do konkretnych giełd. Podczas gdy niektóre jurysdykcje mogą zdecydować się na doprecyzowanie definicji, aby powiązać ją bardziej szczegółowo z ich główną giełdą papierów wartościowych, inne mogą uznać, że kondycja finansowa jednostek prowadzących obrót za pośrednictwem rynków równoległych lub platform pozagiełdowych jest również istotnym interesem publicznym.
83. Finalizując definicję jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego, IESBA wzięła również pod uwagę wsparcie otrzymane od grup doradczych CAG i IAASB.

Institucje przyjmujące depozyty i ubezpieczyciele

84. IESBA dodała instytucje przyjmujące depozyty i ubezpieczycieli jako dwie nowe obowiązkowe kategorie JZP w proponowanym paragrafie R400.14 (b) - (c) w projekcie do dyskusji.
85. IESBA użyła wyrażenia „jedna z głównych funkcji” nie tylko w celu objęcia zakresem podmiotów, które mają inne główne funkcje, takie jak udzielanie kredytów i pożyczek, ale także w celu wykluczenia tych podmiotów, dla których przyjmowanie depozytów lub ubezpieczenia nie są główną funkcją.
86. IESBA wskazała również, że chociaż niektóre rodzaje podmiotów, takie jak spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, nie są uznawane za JZP w niektórych jurysdykcjach, nie jest właściwe uwzględnianie takich wyłączeń w globalnej definicji.
87. Respondenci w przeważającej większości poparli te dwie obowiązkowe kategorie JZP w zaproponowanej formie, zgłaszając sugestie dotyczące doprecyzowania i dalszych wyjaśnień.

Decyzje IESBA

88. W świetle przeważającego poparcia ze strony respondentów, IESBA zdecydowała się zachować instytucje przyjmujące depozyty i ubezpieczycieli zgodnie z propozycją zawartą w projekcie do dyskusji.
89. IESBA zauważyła, że wiele sugestii respondentów, takich jak dostosowanie do definicji kategorii UE i dalsze wyjaśnienie wyrażenia „depozyty od ludności”, nie są konieczne ani odpowiednie, biorąc pod uwagę ogólnikowy poziom definicji. To szerokie podejście pozwala lokalnym organom na dalsze doprecyzowanie kategorii z uwzględnieniem ich lokalnych kontekstów. IESBA zauważyła ponadto, że odniesienie do „ludności” w tych dwóch kategoriach powinno być rozumiane szeroko i nie musi być dalej wyjaśniane w Kodeksie.

Świadczenia po okresie zatrudnienia i narzędzia zbiorowego inwestowania

90. IESBA umieściła świadczenia po okresie zatrudnienia i narzędzia zbiorowego inwestowania na proponowanej liście obowiązkowych kategorii JZP w paragrafie R400.14 (d) i (e) projektu do dyskusji, biorąc pod uwagę prawdopodobieństwo przyjęcia tych kategorii przez większość jurysdykcji oraz ich wpływ na dużą liczbę interesariuszy w przypadku finansowego niepowodzenia podmiotów należących do tych dwóch kategorii. W tym względzie IESBA uznała również, że ogólna definicja może obejmować bardzo małe jednostki, takie jak w przypadku świadczeń po okresie zatrudnienia, a zatem niezbędne dopracowanie będzie musiało nastąpić w ramach lokalnego procesu przyjmowania i wdrażania.
91. Podczas gdy niektórzy respondenci wyrazili silne poparcie dla włączenia świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania do listy obowiązkowych kategorii JZP, poziom otrzymanego poparcia nie był tak wysoki, jak w przypadku instytucji przyjmujących depozyty i ubezpieczycieli. Obawy zgłaszane przez respondentów obejmowały między innymi następujące kwestie:
- Kategorie te nie powinny być uwzględniane, ponieważ obejmowałyby dużą liczbę podmiotów, w tym takie, które mają tylko kilku interesariuszy.
 - W odniesieniu do świadczeń po okresie zatrudnienia ogólna definicja nie uwzględniała znacznych różnic w strukturze prawnej, zarządzaniu, nadzorze regulacyjnym i rodzajach umów. Zauważono, że kategoria ta może obejmować zarówno małe, jednozakładowe plany emerytalne i małe, samodzielnie zarządzane rodzinne fundusze emerytalne, jak i duże, wielozakładowe plany emerytalne i duże publiczne programy emerytalne zarządzane przez rząd oraz plany ubezpieczeń medycznych. Ponadto pojawiła się opinia, że potrzebna jest większa jasność co do tego, czy kategoria świadczeń po okresie zatrudnienia ma również obejmować administratorów funduszy lub pracodawców, którzy zapewniają takie świadczenia.
 - Podobnie w przypadku narzędzi zbiorowego inwestowania nie było jasne, czy kategoria ta ma obejmować spółki zarządzające, czy tylko same fundusze. Zwrócono również uwagę, że ponieważ forma organizacyjna funduszu inwestycyjnego i jego relacje z zarządzającymi, doradcami, powiernikami itp. różnią się od relacji z konwencjonalnym podmiotem, powinna istnieć większa jasność co do traktowania narzędzi zbiorowego inwestowania i powiązanych z nimi podmiotów.
92. Po przeanalizowaniu uwag respondentów IESBA postanowiła usunąć świadczenia po okresie zatrudnienia i narzędzia zbiorowego inwestowania z obowiązkowej listy zgodnie z propozycją zawartą w projekcie do dyskusji, biorąc pod uwagę poparcie otrzymane od grup doradczych CAG dla usunięcia tych dwóch kategorii.

93. PIOB wyraziła jednak w konsekwencji obawy, że usunięcie tych dwóch kategorii nie jest spójne z cechami jakościowymi JZP określonymi w wykazie czynników w proponowanym paragrafie 400.9 projektu do dyskusji. PIOB stwierdziła, że nawet przy niewielkich rozmiarach, podmioty te mogą generować znaczne zainteresowanie ich kondycją finansową, biorąc pod uwagę fakt, że wykonują obowiązki powiernicze na rzecz ogółu społeczeństwa lub ograniczonej grupy inwestorów lub emerytów. PIOB stwierdziła ponadto, że podmioty te mogą mieć znaczący wpływ systemowy na gospodarkę ze względu na charakter ich działalności i są w wielu jurysdykcjach regulowane lub podlegają nadzorowi. PIOB podkreśliła również znaczenie rozważenia oczekiwanej roli odpowiednich lokalnych organów w celu dalszego dopracowania definicji JZP na poziomie lokalnym. PIOB zaleciła, aby IESBA uzyskała lepsze zrozumienie sytuacji w zakresie włączenia świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania do istniejących krajowych definicji JZP, w tym ocenę ryzyka związanego z wykluczeniem świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania z obowiązkowej listy, identyfikację zabezpieczeń łagodzących i ocenę wyzwań związanych z wdrożeniem.

Decyzje IESBA

94. Po dalszych rozważaniach IESBA postanowiła:
- (a) Nie umieszczać świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania zgodnie z propozycją zawartą w paragrafach R400.14 (d) i (e) projektu do dyskusji w obowiązkowym wykazie kategorii JZP; oraz
 - (b) Opracować pakiet działań, które w bardziej całościowy sposób odpowiadałyby na wątpliwości zgłoszone przez PIOB. Zobacz paragraf 103 poniżej.
95. Dochodząc do wniosku, aby nie dołączać świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania do listy obowiązkowych kategorii JZP, IESBA wzięła również pod uwagę poparcie otrzymane od grup doradczych CAG i innych zainteresowanych stron, w tym grupy IESBA ds. kontaktów z krajowymi organami ustanawiającymi standardy.
96. Opracowując projekt do dyskusji, IESBA uznała, że istnieją świadczenia po okresie zatrudnienia i narzędzia zbiorowego inwestowania w wielu jurysdykcjach, które prawdopodobnie zostałyby uznane za JZP, biorąc pod uwagę poziom wpływu, jaki podmioty te miałyby na szereg interesariuszy w przypadku niepowodzenia finansowego. Było to uzasadnienie dla włączenia tych dwóch kategorii do proponowanej odgórnej listy obowiązkowych kategorii JZP w projekcie do dyskusji.
97. W świetle obaw zgłoszonych przez respondentów IESBA rozważyła, czy istnieje bardziej odpowiedni sposób na ujęcie tych świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania, które nie zostały jeszcze uwzględnione jako JZP, na przykład w kategorii jednostek, których akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego. Kluczową kwestią, którą IESBA starała się rozstrzygnąć, było to, czy świadczenia po okresie zatrudnienia i narzędzia zbiorowego inwestowania powinny być uwzględnione w ramach odgórnej obowiązkowej listy w Kodeksie, czy też organy lokalne powinny uwzględnić je, w stosownych przypadkach, na swojej liście oddolnej. Wypracowując swoje ostateczne stanowisko, IESBA wzięła pod uwagę szereg kluczowych czynników, w tym:
- Kluczowe różnice w charakterze świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania w porównaniu z instytucjami przyjmującymi depozyty i ubezpieczycielami.
 - Korzyści dla interesu publicznego wynikające z uwzględnienia wyłącznie samych funduszy bez pełnego rozważenia, z perspektywy jednostki powiązanej lub innej perspektywy, konsekwencji wymogów niezależności w odniesieniu do zarządzających, doradców, powierników i innych osób zaangażowanych w zarządzanie funduszami.

- Jak najlepiej zrównoważyć różne rodzaje ryzyka w ramowych założeniach IESBA dotyczących zdefiniowania JZP.
- Potrzebę i zakres przyszłych badań.
- Poparcie zainteresowanych stron dla usunięcia świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania z obowiązkowej listy.

Czynniki te zostały szerzej omówione poniżej.

98. IESBA przyznała, że świadczenia po okresie zatrudnienia i narzędzia zbiorowego inwestowania są znacznie bardziej zróżnicowane pod względem struktury i wielkości niż instytucje przyjmujące depozyty i ubezpieczyciele. Zauważono, że ewolucja rynku i gospodarki doprowadziła do wysokiego stopnia heterogeniczności struktur prawnych, form zarządzania i nadzoru regulacyjnego w przypadku tych dwóch kategorii. W rezultacie nie są one tak ustandaryzowane jak branże bankowa i ubezpieczeniowa. Włączenie tych kategorii do listy obowiązkowych kategorii JZP mogłoby nieumyślnie nałożyć nieproporcjonalne obciążenie na lokalne organy regulacyjne i krajowe organy ustanawiające standardy w celu ustalenia, co powinno zostać objęte zakresem, a co nie.
99. Późniejsze ustalenia dotyczące krajowych definicji JZP w wielu jurysdykcjach na całym świecie wykazały, że podczas gdy jurysdykcje, które mają rozszerzoną definicję JZP, niezmiennie uwzględniają w swoich definicjach instytucje przyjmujące depozyty i ubezpieczycieli, nie można tego samego powiedzieć o świadczeniach po okresie zatrudnienia i narzędziach zbiorowego inwestowania. Zebrane informacje pomogły potwierdzić pogląd IESBA, że niektóre jurysdykcje prawdopodobnie nie zmienią swoich wcześniej istniejących definicji JZP w celu uwzględnienia świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania, jeśli IESBA włączyłaby je do obowiązkowej listy. Z drugiej strony zebrane dowody silnie wspierały podejście oddolne, ponieważ wiele jurysdykcji (takich jak Australia, Kolumbia i RPA) dokonało odpowiednich ustaleń w celu uwzględnienia niektórych świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania w swoich lokalnych definicjach.
100. Jeśli chodzi o korzyści dla interesu publicznego wynikające z włączenia tych dwóch proponowanych kategorii do obowiązkowego wykazu z perspektywy niezależności biegłych rewidentów, mogą one nie być tak daleko idące, jak w przypadku instytucji przyjmujących depozyty i ubezpieczycieli. Wynika to z faktu, że propozycje obejmowały jedynie same fundusze i nie obejmowały, na przykład, zarządzających lub doradców obsługujących fundusze. Te inne podmioty zazwyczaj nie spełniają definicji jednostki powiązanej zawartej w Kodeksie, ponieważ kontrola nad funduszami może nie spoczywać wyłącznie na nich. Ponadto, biorąc pod uwagę, że zarządzający lub doradcy zasadniczo nie zlecają firmom świadczenia usług atestacyjnych na rzecz samych funduszy, kluczowe obowiązujące wymogi dotyczące niezależności będą prawdopodobnie ograniczone przede wszystkim do tych związanych z rotacją partnerów zgodnie z przepisami Kodeksu dotyczącymi długotrwałej współpracy. W tym względzie IESBA zauważyła, że jeśli te dwie kategorie zostaną przyjęte bez odpowiedniego lokalnego doprecyzowania, może to spowodować znaczne obciążenie zasobów firm, w szczególności mniejszych. Potencjalnymi konsekwencjami mogą być: większa koncentracja rynku usług badania w miarę opuszczania tych rynków przez mniejsze firmy, niekorzystny wpływ na jakość usług badania oraz zwiększone koszty badania i nadzoru korporacyjnego dla mniejszych jednostek zajmujących się świadczeniami po okresie zatrudnienia i narzędziami zbiorowego inwestowania.
101. IESBA oceniła również ryzyko związane z włączeniem świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania do listy odgórnej w porównaniu z ryzykiem, że organy lokalne nie dodadzą ich w stosownych przypadkach do listy oddolnej, i rozważyła, które ryzyko można skuteczniej ograniczyć. W przypadku włączenia tych dwóch kategorii do obowiązkowej

odgórnej listy kluczowe ryzyko polega na tym, że odpowiednie organy lokalne (a) nie spełnią oczekiwań IESBA, aby doprecyzować definicję w odpowiednim czasie, (b) w ogóle nie dokonają doprecyzowania lub (c) całkowicie usuną te kategorie ze swoich lokalnych definicji, podważając całą istotę obowiązkowej listy w Kodeksie. W tym względzie IESBA zauważyła, że:

- Niezależnie od oczekiwania, że organy lokalne, w tym te w rozwijających się jurysdykcjach, powinny doprecyzować obowiązkowe kategorie JZP w ramach procesu ich przyjmowania, ryzyko pozostaje realne, ponieważ model ten jest nowym podejściem do Kodeksu i nie został jeszcze przetestowany. W tych jurysdykcjach, w których definicja Kodeksu nie zostałaby odpowiednio doprecyzowana, zbyt wiele podmiotów zostałoby objętych jej zakresem, podczas gdy ich kondycja finansowa nie leży w istotnym interesie publicznym. Chociaż ryzyko niewłaściwego doprecyzowania kategorii jednostek zainteresowania publicznego przez organy lokalne istnieje również w przypadku banków i ubezpieczycieli, IESBA uznała, że struktura, rodzaj i wielkość świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania różnią się znacznie bardziej.
- Niektóre jurysdykcje już wykluczyły je ze swoich obecnych definicji z różnych powodów. W przypadku, gdy jurysdykcje usuną całą kategorię z odgórnej listy obowiązkowych kategorii JZP, podważy to integralność ramowych założeń i spowoduje zamieszanie co do oczekiwań IESBA.

102. Z drugiej strony, IESBA zauważyła, że usunięcie świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania z proponowanej obowiązkowej listy kategorii JZP i pozostawienie lokalnym jurysdykcjom możliwości dodania ich do listy oddolnej zwiększa ryzyko, że odpowiednie organy lokalne nie ocenią właściwie zakresu, w jakim takie podmioty powinny zostać uwzględnione w ich lokalnych definicjach. Może to zatem spowodować, że niektóre świadczenia po okresie zatrudnienia i narzędzia zbiorowego inwestowania nie zostaną uwzględnione jako JZP, mimo że ich kondycja finansowa jest przedmiotem znacznego zainteresowania publicznego. IESBA uważa jednak, że takie ryzyko zostało ograniczone przez fakt, że wiele jurysdykcji przeprowadziło już dokładne analizy i zdecydowało się uwzględnić takie kategorie w swoich definicjach JZP (np. RPA, Australia i Nowa Zelandia), podczas gdy inne, po należytym rozważeniu, zdecydowały się tego nie robić (np. wiele państw członkowskich UE). Ponadto IESBA uzgodniła pakiet działań (omówionych poniżej), które powinny pomóc w ograniczeniu tego ryzyka.

103. IESBA zgodziła się również, że konieczne są dodatkowe analizy w celu pełnego zbadania kwestii związanych ze świadczeniami po okresie zatrudnienia i narzędziami zbiorowego inwestowania, ale była zdania, że powinny one być prowadzone w sposób holistyczny, obejmujący rolę administratorów, powierników, zarządzających i doradców. IESBA jest zdania, że całościowa inicjatywa badawcza wraz z nowymi materiałami wspomagającymi zastosowanie w paragrafach 400.18 A1 i 400.18 A2 wyśle zdecydowany sygnał do interesariuszy na temat znaczenia świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania z perspektywy interesu publicznego.

104. Podsumowując, aby rozwiązać obawy PIOB, IESBA zgodziła się na następujący pakiet działań:

Zmiana

- (a) Dodanie nowego materiału wspomagającego zastosowanie w paragrafie 400.18 A2 w celu przekazania silniejszego komunikatu, że Kodeks oczekuje od lokalnych organów włączenia dodatkowych kategorii do oddolnej listy JZP. Poprzez te dodatkowe wytyczne Kodeks powinien również zwrócić uwagę odpowiednich lokalnych organów na inne rodzaje jednostek, w tym fundusze emerytalne i narzędzia zbiorowego inwestowania, jako potencjalne kategorie JZP, które mogłyby zostać dodane do ich lokalnych definicji. IESBA

zgodziła się również na dodanie kilku przykładów spoza rynków kapitałowych lub sektorów finansowych, w tym przedsiębiorstw użyteczności publicznej.

Wsparcie

- (b) Podkreślenie znaczenia tych dwóch kategorii w Podstawie wniosków i dodatkowych materiałach zawierających wytyczne oraz w komunikacji z zainteresowanymi stronami.

Przegląd

- (c) Przeprowadzenie przeglądu powdrożeniowego dotyczącego przyjęcia i wdrożenia zmienionej definicji JZP na poziomie lokalnym. W ramach przeglądu powdrożeniowego IESBA dokona między innymi przeglądu skuteczności ramowych założeń IESBA w zakresie definiowania JZP. Przegląd powdrożeniowy będzie obejmował uzyskanie od jurysdykcji informacji na temat tego, czy i w jaki sposób świadczenia po okresie zatrudnienia lub narzędzia zbiorowego inwestowania (lub inne jednostki) zostały dodane do lokalnych definicji, a także na temat doświadczeń zdobytych przez odpowiednie lokalne organy.
- (d) Zainicjowanie całościowego przeglądu świadczeń po okresie zatrudnienia i narzędzi zbiorowego inwestowania oraz ich relacji z powiernikami, zarządzającymi i doradcami w ramach pozostałej części obecnej strategii i planu pracy IESBA.
- (e) Włączenie jako stałego punktu do porządku obrad IESBA z lokalnymi organami ustanawiającymi standardy, aktualizacji informacji dotyczących przyjęcia i wdrożenia zmienionej definicji JZP.

Aktualizacja

- (f) Rozważenie w świetle wyników przeglądu powdrożeniowego i całościowego przeglądu, czy Kodeks wymaga dalszych zmian.

Inne lokalne jednostki

- 105. Opierając się na obecnej definicji JZP, IESBA wymieniła jako obowiązkowe JZP w proponowanym paragrafie R400.14 (f) projektu do dyskusji wszelkie jednostki, które są określone jako takie przez przepisy prawa lub regulacje w celu określonym w proponowanym paragrafie 400.9, niezależnie od tego, czy jednostki te są określane jako JZP na poziomie lokalnym.
- 106. W proponowanym paragrafie 400.14 A1 projektu do dyskusji wyjaśniono również, że jeśli przepisy prawa lub regulacje określają jednostki jako „jednostki zainteresowania publicznego” z powodów niezwiązanych z celem wyjaśnionym w paragrafie 400.9, nie oznacza to, że takie jednostki są JZP dla celów Kodeksu.
- 107. Respondenci, w przeważającej większości, poparli proponowaną kategorię, a niektórzy z nich zasugerowali jej doprecyzowanie, w tym dodanie odwołania do standardów zawodowych. Pojawiło się również pytanie, czy wyrażenie „spełniają cele określone w paragrafie 400.9” jest wystarczająco jasne w połączeniu z proponowanym paragrafem 400.14 A1.

Decyzje IESBA

- 108. W świetle otrzymanego zdecydowanego poparcia, IESBA zgodziła się zachować kategorię innych lokalnych jednostek w zmienionej definicji JZP. W związku z tym, gdy lokalny organ dodaje nową kategorię JZP w swoim lokalnym kodeksie, jak przewidziano w paragrafie 400.18 A2, firmy muszą traktować podmioty z tej kategorii jako JZP zgodnie z paragrafem R400.17 (d).

109. IESBA zgodziła się również dopisać „standardy zawodowe” obok przepisów prawa lub regulacji w paragrafach R400.17 (d), 400.17 A1, R400.18 i 400.19 A1.
110. IESBA uznała również, że odwołanie się do celu określonego w paragrafie 400.10 jest właściwe. To odwołanie wyjaśnia, że dodatkowe lokalne kategorie powinny być traktowane jako JZP tylko wtedy, gdy interesariusze mają zwiększone oczekiwania co do niezależności firm przeprowadzających badania ze względu na znaczenie zainteresowania publicznego kondycją finansową tych jednostek.

Inne formy pozyskiwania kapitału

111. Respondenci wyrazili niewielkie poparcie dla dodania nowej kategorii JZP w Kodeksie, która obejmowałaby podmioty pozyskujące fundusze za pośrednictwem mniej konwencjonalnych form pozyskiwania kapitału, takich jak pierwsza oferta monet (ICO).
112. Wielu respondentów było zdania, że decyzję o objęciu zakresem takich jednostek najlepiej byłoby podjąć na szczeblu lokalnym, ponieważ odpowiednie organy lokalne są lepiej przygotowane do dokonywania niezbędnych ocen, biorąc pod uwagę listę czynników w proponowanym paragrafie 400.8 projektu do dyskusji. Zauważono również, że ochrona inwestorów jest sprawą dla regulatorów rynku, a nie kwestią wymogów dotyczących niezależności biegłych rewidentów, oraz że bardziej rygorystyczne wymogi dotyczące niezależności nigdy nie mogą zastępować odpowiedniego nadzoru rynkowego i przejrzystych informacji dla inwestorów.

Decyzje IESBA

113. W świetle otrzymanych komentarzy, IESBA zdecydowała się nie uwzględniać jednostek, które pozyskują fundusze poprzez mniej konwencjonalne formy pozyskiwania kapitału, takie jak ICO. IESBA przyznała, że niektóre jednostki pozyskujące fundusze poprzez nowe formy kapitału mogą już spełniać warunki definicji jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego.

Inne sugerowane nowe kategorie

114. Niektórzy respondenci zasugerowali dodatkowe kategorie JZP albo na obowiązkowej liście w Kodeksie, albo do przyjęcia na szczeblu lokalnym, takie jak podmioty sektora publicznego, podmioty, które zarządzają aktywami lub sprawują nad nimi pieczę w imieniu publicznym, państwowe fundusze majątkowe i przedsiębiorstwa państwowe.

Decyzje IESBA

115. IESBA nie uważa, aby którakolwiek z sugerowanych kategorii JZP była odpowiednia dla globalnego Kodeksu. W związku z tym IESBA ustaliła, że do obowiązkowej listy jednostek zainteresowania publicznego w paragrafie R400.17 nie należy dodawać kolejnych kategorii.
116. Niemniej jednak, jak wspomniano powyżej, IESBA zgodziła się dodać listę przykładowych kategorii JZP w paragrafie 400.18 A2, które mogą być rozważane przez odpowiednie lokalne organy w celu włączenia ich do lokalnych definicji JZP, w tym podmiotów takich jak przedsiębiorstwa użyteczności publicznej.

Koordinacja z IAASB - JZP w standardach IAASB

117. Jak wskazano wcześniej, Standardy IAASB nie używają terminu JZP ani nie odnoszą się do definicji JZP określonej w Kodeksie. IAASB rozważa, czy w ramach potencjalnego projektu IAASB dotyczącego JZP właściwe byłoby przyjęcie do standardów MSZJ i MSB lub Słowniczka pojęć definicji JZP opracowanej przez IESBA.

VII. Dodatkowe obowiązki firmy

118. IESBA zaproponowała w projekcie do dyskusji dwa nowe wymogi, które mają na celu powierzenie firmom większej roli w ustalaniu, czy jednostka jest jednostką zainteresowania publicznego w ramach proponowanych ramowych założeń definicji JZP:
- (a) Podniesienie materiałów wspomagających zastosowanie w paragrafie 400.8 do rangi wymogu, aby firmy ustaliły, czy jakiegokolwiek inne jednostki powinny być traktowane jako JZP. Projekt do dyskusji zawierał szereg dodatkowych czynników do rozważenia przez firmy aby pomóc firmom w podjęciu tej decyzji.
 - (b) Nowy wymóg odnoszący się do zwiększenia przejrzystości w zakresie traktowania jednostki jako JZP.

Decyzja firmy o zaklasyfikowaniu jednostek jako JZP

119. IESBA uznała, że w interesie publicznym byłoby podniesienie do rangi wymogu materiałów wspomagających zastosowanie w obecnym paragrafie 400.8, który zachęca firmy do ustalenia, czy traktować inne jednostki lub pewne kategorie jednostek jako jednostki zainteresowania publicznego. Proponowany wymóg zawiera również wymaganie, aby firmy, dokonując takiego ustalenia, stosowały test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej.
120. Wielu respondentów nie poparło proponowanego wymogu. Kluczowe kwestie poruszone przez respondentów były następujące:

Niespójne traktowanie przez firmy

- Jednym z kluczowych powodów, dla których respondenci nie popierają nowego wymogu, jest to, że decyzja firmy będzie subiektywna, co spowoduje rozbieżności i niepotrzebną niespójność w traktowaniu JZP przez firmy. Argumentowano, że może to prowadzić do zamieszania na rynku i podważyć zaufanie, które IESBA chciała zwiększyć.
- Kilku respondentów ostrzegło, że firmy mogą znaleźć się pod presją, aby potraktować jednostkę jako JZP, ponieważ poprzednia firma tak zrobiła lub aby uniknąć krytyki ze strony lokalnych organów regulacyjnych. Traktowanie jednostki (lub kategorii jednostek) jako JZP może być postrzegane jako „złoty standard” i prowadzić do błędnego przekonania, że audytorzy są bardziej „niezależni”, gdy badają klientów JZP.

Odpowiedniość jako decyzja firmy

- Niektórzy respondenci argumentowali, że odpowiedzialność za klasyfikację jednostki jako JZP powinna spoczywać przede wszystkim na IESBA i lokalnych organach ustanawiających standardy lub organach regulacyjnych. Argumentowano, że nie jest właściwym, aby to firmy określały, na przykład, potencjalny systemowy wpływ niepowodzenia finansowego jednostki na inne sektory i gospodarkę jako całość. Pojawił się pogląd, że rządy, organy regulacyjne i/lub lokalne organy są lepiej przygotowane do określenia, które podmioty spełniają te kryteria. Kilku respondentów było również zaniepokojonych stosownością i potencjalnymi praktycznymi skutkami wykraczania przez firmy poza definicję JZP określoną w lokalnych przepisach lub bycia postrzeganymi jako kwestionujący umiejętności lokalnych ustawodawców. Ponadto argumentowano, że lokalny organ regulacyjny może znaleźć się w bardzo trudnej sytuacji, gdy będzie musiał spełnić oczekiwania potwierdzenia, że firmy przestrzegają wymogu, ale jednocześnie nie chcąc stawiać się w roli oceniającego swojego ustawodawcę.
- Wielu respondentów wskazało również, że decyzja o tym, czy dany podmiot powinien być traktowany jako JZP, powinna w pierwszej kolejności należeć do osób sprawujących nadzór nad tą jednostką, ponieważ jednostka posiada kompletny zestaw informacji

wymaganych do ustalenia, czy spełnione są warunki do uznania jej za JZP. Zauważono, że wystąpiłyby praktyczne trudności, gdyby kierownictwo jednostki lub osoby sprawujące nad nią nadzór nie zgodziły się, aby była ona traktowana jako JZP.

Obciążenia przewyższają korzyści

- Zwrócono uwagę, że firmy będą ponosić nieproporcjonalną odpowiedzialność i obciążenia związane z analizą każdej jednostki (lub kategorii jednostek), która nie spełnia warunków definicji JZP i stwierdzeniem, czy należy ją traktować jako JZP. Wyrażono też obawę, że proponowany wymóg będzie potencjalnie bardziej uciążliwy dla małych i średnich praktyk, które zasadniczo nie obsługują rynków badania JZP, pod kątem wymaganych ocen i związanej z nimi dokumentacji.
- Niektórzy respondenci zauważyli również, że MSZJ 1¹⁴ wymaga już od firm identyfikacji i oceny ryzyk związanych z jakością jako podstawy do zaprojektowania i wdrażania reakcji na nie oraz określenia rodzajów jednostek, dla których firma podejmuje się realizacji zleceń. Reakcje opracowane i wdrożone przez firmę w celu przeciwdziałania ryzyku w obszarze jakości związanemu z niezależnością mogą obejmować dodatkowe wymogi dotyczące niezależności w odniesieniu do jednostek uznanych za obarczone wysokim ryzykiem. Zauważono, że podejście w MSZJ 1, które pozwala firmie na dokonywanie zawodowego osądu w zakresie, czy należy stosować dodatkowe wymogi dotyczące niezależności, jest lepiej dostosowane do reagowania na ryzyko w obszarze jakości związane z niezależnością.

121. IOSCO zachęciła IESBA do wyjaśnienia w zmienionych przepisach, że firmy nie powinny mieć możliwości wyłączenia „pewnej kategorii jednostek” z definicji JZP.

Decyzje IESBA

122. Po dokładnym przeanalizowaniu otrzymanych uwag i biorąc pod uwagę poparcie otrzymane ze strony grup doradczych CAG dla zmienionych propozycji, IESBA postanowiła przywrócić proponowany wymóg, aby firmy określały, czy inne jednostki powinny być traktowane jako JZP, do materiałów wspomagających zastosowanie, pod warunkiem zachowania wymogu przejrzystości. IESBA uważa, że materiały wspomagające zastosowanie wraz z nowym wymogiem przejrzystości będą nadal spełniać oczekiwania publiczne dotyczące niezależności firm wykonujących zlecenia badania lub przeglądu.

123. Wypracowując swoje ostateczne stanowisko, IESBA wzięła pod uwagę następujące kwestie:

- Istnieje pytanie, czy podniesienie obecnych materiałów wspomagających zastosowanie do rangi wymogu będzie miało duży wpływ w praktyce. Firmy będą musiały już podjąć znaczny wysiłek, aby dostosować się do zmian wynikających z rozszerzonej definicji JZP i wprowadzić ją w życie. Proponowany w projekcie do dyskusji wymóg określenia, czy inne jednostki powinny być traktowane jako JZP, może stanowić nadmierne obciążenie dla firm, w szczególności małych i średnich praktyk, bez współmiernych korzyści. Ponadto, poprzez utrzymanie wymogu przejrzystości w paragrafie R400.20, interes publiczny zostanie zaspokojony, ponieważ przejrzystość stosuje pewną formę dyscypliny rynkowej wobec firm przy podejmowaniu przez nie decyzji, czy zastosować wymogi niezależności mające zastosowanie do badań JZP w odniesieniu do badania jednostki, która nie jest określona jako JZP przez lokalny organ.

¹⁴ MSZJ 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

- Jak sugerowali niektórzy respondenci, odpowiedzialność za określenie, które jednostki lub kategorie jednostek powinny zostać zaklasyfikowane jako JZP, w dużej mierze spoczywa na ustawodawcach lub innych lokalnych organach. IESBA potwierdziła swój pogląd, że są oni najlepiej przygotowani do podejmowania takich decyzji, biorąc pod uwagę ich lokalną wiedzę i zrozumienie szerszych kwestii, które mają wpływ na oczekiwania publiczne.
 - Podczas gdy firmy nadal odgrywają ważną rolę w dbaniu o spełnienie publicznych oczekiwań dotyczących ich niezależności, nie przewiduje się, że będzie wiele przypadków, w których będą one musiały stosować wymogi niezależności obowiązujące dla JZP do badań swoich klientów, którzy nie zostali jeszcze określani jako JZP, zwłaszcza jeśli definicja JZP zostanie odpowiednio dopracowana na poziomie lokalnym. W związku z tym powinna wystarczyć zachęta dla firm do dokonania niezbędnych ustaleń, wraz z wymogiem przejrzystości.
 - Podejście to współdziałałoby również lepiej z MSZJ 1, jak sugerowali niektórzy respondenci. MSZJ 1 stanowi, że: „W niektórych przypadkach sprawy, do których odnosi się firma w ramach swojego systemu zarządzania jakością, mogą być bardziej szczegółowe lub wykraczać poza postanowienia stosownych wymogów etycznych”¹⁵
124. IESBA rozważyła również, czy firmy nie powinny skoncentrować się na ustaleniu, czy zastosować wymogi niezależności dotyczące badania JZP do badania jednostki, która nie została z innych względów określona jako JZP, zamiast na tym, czy traktować daną jednostkę jako JZP. IESBA uznała, że taka konstrukcja pozwoliłaby firmom skupić się na tym, czy poziom zainteresowania publicznego kondycją finansową konkretnej jednostki jest na tyle wysoki, że wymogi niezależności dotyczące JZP powinny być stosowane pomimo tego, że jednostka nie jest określona jako JZP przez lokalne przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe. Po rozważaniach IESBA doszła jednak do wniosku, że taka konstrukcja może stwarzać wrażenie istnienia trzeciej kategorii jednostek, oprócz jednostek będących i niebędących jednostkami zainteresowania publicznego, dla celów Części 4A Kodeksu. Ostatecznie IESBA stwierdziła, że firma powinna skoncentrować się na tym, czy traktować inne jednostki jako JZP dla celów Części 4A. Taka konstrukcja ma na celu wyjaśnienie, że firma traktuje inne jednostki jako JZP dla celów dodatkowych wymogów niezależności i pod tym względem należą one do tej samej kategorii „JZP”, co jednostki określone w przepisach prawa, regulacjach lub standardach zawodowych.
125. IESBA uważa również, że przywrócenie proponowanego wymogu do materiałów wspomagających zastosowanie, w połączeniu ze zmienionym sformułowaniem w paragrafie 400.19 A1, powinno w wystarczającym stopniu rozwiązać obawy IOSCO dotyczące tego, czy postanowienie to może być błędnie rozumiane przez niektórych jako możliwość wykluczenia przez firmy określonych kategorii jednostek. Dla wyjaśnienia, ostateczne postanowienia (w szczególności paragraf 400.19 A1) pozwalają firmom jedynie na dodanie pozycji do listy jednostek, które powinny być traktowane jako JZP zgodnie z paragrafem R400.17.

Lista dodatkowych czynników

126. Większość respondentów, którzy odpowiedzieli na to pytanie, poparła co najmniej jeden lub więcej czynników, które powinny zostać wzięte pod uwagę przez firmy, jak określono w proponowanym paragrafie 400.16 A1. Wielu respondentów przedstawiło również sugestie dotyczące dopracowania proponowanych czynników, a także inne uwagi do rozważenia przez IESBA. Kilku respondentów zastanawiało się również, w jaki sposób dwie listy czynników w proponowanych paragrafach 400.8 i 400.16 A1 współgrają ze sobą.

¹⁵ MSZJ 1, paragraf A63

Decyzje IESBA

127. Po rozważeniu, IESBA zgodziła się na szereg drobnych poprawek do listy czynników w paragrafie 400.19 A1, biorąc pod uwagę swoją decyzję o przywróceniu do materiałów wspomagających zastosowanie proponowanego wymogu, aby firmy ustaliły, czy jakikolwiek podmiot powinien być traktowany jako JZP. IESBA zauważyła ponadto, że:
- Rozważając, czy jednostka może stać się JZP w najbliższej przyszłości, firma powinna wziąć pod uwagę wszelkie potencjalne kwestie związane z poufnością (pierwszy punkt w paragrafie 400.19 A1).
 - Może być dostępnych niewiele informacji na temat tego, czy poprzednia firma stosowała wymogi niezależności dotyczące JZP wobec jednostki, poza tym, co firma jest zobowiązana ujawnić zgodnie z paragrafem R400.20. Co więcej, zastosowanie dodatkowych wymogów dotyczących niezależności przez poprzednią firmę nie powinno oznaczać, że jednostka ta musi być również traktowana przez firmę jako JZP. Audytorzy muszą kierować się zawodowym osądem i stosować test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej przy wyciąganiu wniosków. (Drugi podpunkt.)
 - Nie należy oczekiwać, że firma będzie traktowała jednostkę jako JZP, jeśli została ona wyraźnie określona jako niebędąca JZP przez przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe. (Czwarty podpunkt.)
 - Rozważając, czy traktować inną jednostkę jako JZP, firma powinna rozważyć, czy jednostka ta posiada odpowiednie ustalenia dotyczące ładu korporacyjnego i czy jej sprawozdania finansowe podlegają odpowiednim wymogom w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. W przeciwnym razie, traktowanie takiej jednostki jako JZP dla celów wymogów niezależności, może stworzyć błędne przekonanie co do zdolności firmy do skutecznego przestrzegania wymogów niezależności w odniesieniu do JZP, w szczególności wymogów związanych z komunikacją z osobami sprawującymi nadzór. (Szósty podpunkt.)
128. IESBA uznała, że dalsze wyjaśnienie tych czynników powinno zostać omówione w niewiążących wytycznych w ramach programu wdrażania, w odpowiednim czasie. IESBA zauważyła ponadto, że czynniki te nie są wyczerpujące i nie oczekuje się, że będą miały zastosowanie w każdej sytuacji.
129. IESBA wyjaśniła w paragrafie 400.19 A1, że przy ustalaniu, czy traktować inne jednostki jako JZP dla celów międzynarodowych standardów niezależności, firma może wziąć pod uwagę zarówno listę czynników podaną w tym paragrafie, jak i listę z paragrafu 400.9.

Wymóg przejrzystości

130. IESBA uznała, że jednym ze skutków propozycji projektu do dyskusji, może być zwiększona niepewność wśród opinii publicznej, co do tego, czy dana jednostka była traktowana jako JZP przez firmę, biorąc pod uwagę lokalne różnice, które mogą się pojawić oraz nowy proponowany wymóg, aby firmy ustaliły, czy inne jednostki powinny być traktowane jako JZP. Aby rozwiązać tę kwestię, IESBA zaproponowała dodanie nowego ogólnego wymogu ujawniania przez firmę, czy jednostka była traktowana jako JZP.
131. IESBA nie przedstawiła w proponowanym wymogu przejrzystości żadnego konkretnego mechanizmu ujawniania informacji i poprosiła respondentów o opinię na temat możliwych mechanizmów dokonania takiego ujawnienia, w tym ich zalet i wad. Aby pomóc IAASB we wstępnym gromadzeniu informacji, IESBA poprosiła respondentów o wypowiedzenie się na temat tego, czy ich zdaniem sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednim miejscem na takie ujawnienie, a jeśli tak, to w jaki sposób można to zrealizować (pytanie 15(c) projektu do dyskusji).

132. Popierając proponowany wymóg przejrzystości, kilku respondentów wyraziło pogląd, że biorąc pod uwagę cel propozycji, jakim jest zwiększenie zaufania interesariuszy do sprawozdań finansowych jednostki poprzez zwiększenie zaufania do badania tych sprawozdań, ważne jest, aby interesariusze wiedzieli, czy jednostka była traktowana jako JZP.
133. Jednakże, podobnie jak w przypadku odpowiedzi otrzymanych w sprawie proponowanego wymogu, ustalenia przez firmę, czy inne jednostki powinny być traktowane jako JZP, wielu respondentów nie poparło proponowanego nowego wymogu, aby firma ujawniała, czy klient badania był traktowany jako JZP. Kluczowe kwestie poruszone przez respondentów w odniesieniu do proponowanego wymogu były następujące:

Dezorientacja wśród interesariuszy

- Zdecydowanie najczęstszą obawą zgłaszaną przez respondentów było to, że proponowane ujawnienie może prowadzić do dezorientacji i niezamierzonych konsekwencji w postaci interpretowania przez użytkowników i szerszą opinię publiczną tego ujawnienia jako oznaczającego, że istnieją różne poziomy niezależności i że badania jednostek niebędących JZP są niższej jakości lub dają niższy poziom pewności niż badania JZP. Zauważono, że definicja JZP i zakres tego, co stanowi JZP, nie są proste i mogą pojawić się pytania o to, czy jednostka jest „JZP według przepisów prawa” czy „JZP według IESBA”. Argumentowano, że byłoby to problematyczne, ponieważ w wielu jurysdykcjach, jeśli jednostka jest JZP, stwarza to obowiązki nie tylko dla audytorów, ale także dla jednostek. Pojawiły się również obawy, że takie ujawnienie mogłoby mieć negatywny wpływ na zaufanie publiczne do badań sprawozdań finansowych jednostek niebędących jednostkami zainteresowania publicznego, co nie leżałoby w interesie publicznym i potencjalnie pogłębiłoby lukę w oczekiwaniach dotyczących badań.
- Niektórzy respondenci zauważyli, że proponowane ujawnienie może również dezorientować opinię publiczną co do zakresu ujawnienia i innych obowiązków, w tym tego, czy sam klient spełnił inne wymagania niebędące wymogami IESBA, a dotyczącymi JZP, takie jak wymóg posiadania komitetu ds. audytu. Zauważono również, że próby zaradzenia takim niejasnościom poprzez dodanie dodatkowych informacji do oświadczenia o ujawnieniu informacji mogą nieproporcjonalnie wydłużyć sprawozdanie biegłego rewidenta.

Więcej, informacji, które należy ujawnić

- Powiązaną wspólną kwestią poruszoną przez respondentów, w tym IOSCO, było to, że aby ujawnienie było użyteczne, należałoby ujawnić więcej informacji, takich jak powody, dla których jednostka została uznana za JZP i jakie wypłyną z tego konsekwencje. Niektórzy respondenci argumentowali, że ujawnienie ograniczające się do informacji, że klient badania jest traktowany jako JZP, na przykład w sprawozdaniu biegłego rewidenta, bez odpowiedniego kontekstu i wyjaśnienia, miałoby ograniczoną wartość dla użytkowników sprawozdań finansowych i mało prawdopodobne, aby zwiększyło poziom zaufania do badania sprawozdań finansowych lub pomogło w ocenie niezależności firmy.

Odpowiedniość ujawnionych informacji

- Kilku respondentów wyraziło pogląd, że dla interesariuszy innych niż organy regulacyjne ds. badania sprawozdań finansowych liczy się to, czy audytor był niezależny zgodnie z odpowiednimi wymogami etycznymi, bez względu na to, jaka jest to jednostka, zgodnie z tym, co audytor jest już zobowiązany stwierdzić w sprawozdaniu biegłego rewidenta. Inni zastanawiali się, w jaki sposób ujawnienie tych informacji przyczyniłoby się do przejrzystości lub zwiększenia zaufania do badania oraz czy korzyści z takiego ujawnienia przewyższyłyby koszty i wszelkie negatywne konsekwencje.

134. Podczas swoich obrad IESBA rozważyła następujące kluczowe kwestie:

- Czy ujawnienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta byłoby wystarczające w okolicznościach, w których sprawozdanie biegłego rewidenta ma ograniczony zasięg. Podobnie, wśród członków IAASB pojawił się pogląd, że mogą zaistnieć okoliczności, w których sprawozdanie biegłego rewidenta nie będzie publicznie dostępne. Jeśli jurysdykcje określą dodatkowe kategorie JZP, pojawia się obawa, że może to prowadzić do problemów praktycznych, na przykład w kwestii tego, czy ujawnienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta w takich przypadkach nadal będzie spełniać wymóg Kodeksu. Pojawiła się sugestia ze strony IAASB, aby IESBA rozważyła dodanie warunku wstępnego, aby sprawozdanie finansowe JZP było podawane do publicznej wiadomości w celu osiągnięcia proponowanego wymogu przejrzystości.
- Kwestie związane z poufnością mogą pojawić się w sytuacjach, w których biegły rewident jest w posiadaniu istotnych prywatnych lub wrażliwych z handlowego punktu widzenia informacji na temat planów klienta badania dotyczących wejścia na giełdę. Pojawiło się pytanie, w jaki sposób audytor powinien radzić sobie ze spostrzeżeniami lub spekulacjami na temat tego, że klient zamierza przeprowadzić pierwszą ofertę publiczną (IPO) lub wejść w transakcję fuzji lub przejęcia, w wyniku takiego ujawnienia. Zauważono również, że przestrzeganie proponowanego wymogu przejrzystości może być w tych okolicznościach sprzeczne z ograniczeniami dotyczącymi ujawniania informacji.
- Uznając możliwe przyszłe prace IAASB mające na celu zbadanie czy sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednim miejscem do ujawnienia, że firma zastosowała wymogi niezależności w odniesieniu do JZP, zadano pytanie o potrzebę zapewnienia firmom przejściowych wytycznych dotyczących odpowiednich mechanizmów ujawniania informacji, które spełniłyby wymóg Kodeksu.

Koordinacja z IAASB - Ujawnienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta

135. Respondenci wyrazili mieszane opinie na temat odpowiednich mechanizmów ujawniania, czy firma traktowała dany podmiot jako JZP. Podobnie mieszane opinie pojawiły się w odpowiedzi na pytanie 15(c) zadane przez IAASB w projekcie do dyskusji. Pytanie to miało na celu uzyskanie opinii na temat tego, czy właściwe byłoby ujawnienie w sprawozdaniu biegłego rewidenta, że firma traktowała jednostkę jako JZP.
136. Biorąc pod uwagę opinie respondentów, IAASB zasadniczo podtrzymała swoje poparcie dla zwiększenia przejrzystości w sprawozdaniu biegłego rewidenta w odniesieniu do odpowiednich wymogów etycznych dotyczących niezależności stosowanych podczas przeprowadzania badania sprawozdania finansowego. IAASB podkreśliła jednak, że musi postępować zgodnie z własną procedurą w tym zakresie (tj. ustalić, czy sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednim miejscem do takiego ujawnienia, a jeśli tak, to w jaki sposób można to osiągnąć).
137. W ramach potencjalnego projektu IAASB dotyczącego JZP, IAASB rozważa, czy wprowadzić zmiany i wyjaśnienia do MSB 700 (Zmienionego)¹⁶ w celu uwzględnienia okoliczności, w których sprawozdanie biegłego rewidenta będzie wykorzystywane do ujawnienia, że w odniesieniu do niektórych rodzajów jednostek podczas badania sprawozdania finansowego zostały zastosowane odpowiednie wymogi etyczne dotyczące niezależności, takie jak wymogi niezależności od JZP w Kodeksie IESBA.

¹⁶ MSB 700 (zmieniony), *Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego*

Decyzje IESBA

138. Po uważnym rozpatrzeniu otrzymanych uwag IESBA zgodziła się utrzymać wymóg przejrzystości w paragrafie R400.20. Jak wspomniano powyżej, IESBA uważa, że rozszerzone materiały wspomagające zastosowanie w paragrafie 400.19 A1 w połączeniu z wymogiem przejrzystości w paragrafie R400.20 będą nadal spełniały oczekiwania społeczne dotyczące niezależności firm wykonujących zlecenia badania lub przeglądu. IESBA wzięła również pod uwagę wsparcie otrzymane od grup doradczych CAG.
139. IESBA zgodziła się jednak również na:
- Zmianę ukierunkowania wymogu przejrzystości z tego, czy jednostka była traktowana jako JZP na to, czy zastosowano wymogi niezależności wobec JZP przy przeprowadzaniu badania sprawozdania finansowego jednostki.
 - Wyjaśnienie w paragrafie R400.20, że ujawnienie powinno być dokonane w „sposób uznany za odpowiedni dla interesariuszy, biorąc pod uwagę czas i dostępność informacji”.
 - Zezwolenie na wyjątek od wymogu przejrzystości określonego w paragrafie R400.20, jeżeli ujawnienie informacji spowoduje ujawnienie poufnych przyszłych planów jednostki.
140. IESBA uważa, że zrewidowanie wymogu przejrzystości w celu skupienia się na tym, czy audytor zastosował wymogi niezależności w odniesieniu do JZP, powinna złagodzić niektóre obawy związane z niezamierzonym stworzeniem publicznego przekonania, że audytorzy JZP mają w jakiś sposób wyższy poziom niezależności niż audytorzy jednostek niebędących JZP lub że badania JZP są wyższej jakości niż badania jednostek niebędących JZP. Takie ujawnienie zapewniłoby większą jasność co do zastosowanych wymogów niezależności.
141. IESBA zgodziła się, że dalsze wytyczne dotyczące akceptowalnych form publicznego ujawniania informacji mogą być pomocne, zwłaszcza że IAASB musi jeszcze zbadać, czy sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednim miejscem do takiego ujawnienia, a jeśli tak, to w jaki sposób można to osiągnąć, w ramach projektu utrzymania standardów w wąskim zakresie. W tym względzie IESBA zauważyła, że oprócz sprawozdania biegłego rewidenta jako możliwego sposobu ujawniania informacji, inne sugestie respondentów obejmowały raport na temat przejrzystości firmy i strony internetowej firmy, jednostki lub lokalnych organów.
142. IESBA potwierdziła jednak swój wcześniejszy pogląd, że w chwili obecnej nie jest właściwe podawanie w Kodeksie przykładów innych mechanizmów ujawniania informacji, biorąc pod uwagę, że IAASB musi jeszcze rozważyć tę kwestię. Zamiast tego IESBA postanowiła wyjaśnić w proponowanym tekście, że ujawnienie powinno być dokonane „w sposób uznany za odpowiedni dla interesariuszy, biorąc pod uwagę czas i dostępność informacji”. IESBA zauważyła, że wyrażenie „w sposób uznany za odpowiedni dla interesariuszy, biorąc pod uwagę czas i dostępność informacji” jest już użyte w paragrafie 410.31 A3 ostatecznej wersji standardu dotyczącego wynagrodzeń w odniesieniu do publicznego ujawniania informacji związanych z wynagrodzeniami. IESBA uważa, że to doprecyzowanie reprezentuje podejście bardziej oparte na ogólnych zasadach i pomoże firmom w rozważeniu odpowiedniego mechanizmu ujawniania informacji w celu spełnienia wymogu przejrzystości.
143. Po zakończeniu analizy tej kwestii przez IAASB, IESBA rozważy potrzebę podjęcia dalszych działań w tej sprawie, w tym, czy uzasadnione byłyby dalsze wytyczne lub ewentualne zmiany w Kodeksie.
144. Aby określić, co może być „odpowiednią” formą publicznego ujawnienia, firmy mogą rozważyć na przykład:
- Czy istnieje potrzeba ujawnienia informacji tym interesariuszom, którzy nie mają dostępu do sprawozdania biegłego rewidenta lub sprawozdania finansowego jednostki.

- Czy odpowiednim mechanizmem ujawnienia informacji byłoby po prostu publiczne przedstawienie ogólnego oświadczenia o tym, do których jednostek zastosowano wymogi dotyczące niezależności wobec JZP w związku z badaniem.
145. IESBA rozważyła również, w jaki sposób firma może spełnić wymóg przejrzystości, jeśli sprawozdanie biegłego rewidenta nie jest udostępniane publicznie. W związku z tym IESBA rozważyła możliwość ograniczenia wymogu ujawniania informacji tylko do tych interesariuszy, którzy mają dostęp do sprawozdania biegłego rewidenta, ponieważ ci, którzy nie mają takiego dostępu, nie odnieśliby żadnej korzyści z wiedzy, czy zastosowano dodatkowe wymogi dotyczące niezależności. IESBA stwierdziła jednak, że może to być postrzegane jako wyciągnięcie wniosków na temat odpowiednich środków ujawniania informacji, zanim IAASB rozważy tę kwestię. Ostatecznie IESBA doszła do wniosku, że wymaganie od firm ujawniania informacji w „sposób uznany za odpowiedni” jest wystarczające, biorąc pod uwagę fakt, że IAASB musi jeszcze rozważyć tę kwestię. IESBA w dalszym ciągu popiera ideę, aby IAASB rozważyła tę kwestię w ramach własnej procedury. Jak wspomniano wcześniej, IESBA zastanowi się, jakie ewentualne dalsze działania mogą być uzasadnione, gdy IAASB zakończy swoją analizę kwestii, czy sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednim miejscem do takiego ujawnienia, a jeśli tak, to w jaki sposób można to osiągnąć.
146. Opracowując ostateczne postanowienia, IESBA rozważyła również sugestię IAASB dotyczącą dodania warunku wstępnego, zgodnie z którym sprawozdania finansowe JZP powinny być podawane do wiadomości publicznej. IESBA nie poparła jednak powiązania wymogu przejrzystości z dostępnością sprawozdań finansowych, ponieważ nawet jeśli byłoby one publicznie dostępne, niekoniecznie oznaczałoby to, że sprawozdanie biegłego rewidenta byłoby również publicznie dostępne.
147. IESBA uznała również obawy związane z nieumyślnym ujawnieniem przez firmę informacji poufnych, w szczególności dotyczących przyszłych planów klienta badania, takich jak pierwsza oferta publiczna (IPO), fuzja lub przejęcie. W odpowiedzi IESBA zauważyła, że istniejący Kodeks zawiera już postanowienia, które częściowo rozwiązują takie obawy, oprócz postanowień dotyczących poufności w podrozdziale 114. W szczególności Kodeks stanowi, że:
- Jeśli istnieją przepisy prawa i regulacje, które uniemożliwiają zawodowemu księgowemu przestrzeganie jakiegokolwiek części Kodeksu, pierwszeństwo mają te przepisy prawa i regulacje.¹⁷
 - Zachęca się zawodowych księgowych do konsultowania się z organem zawodowym lub regulacyjnym, jeśli wynik zastosowania określonego wymogu Kodeksu byłby nieproporcjonalny lub nie leżałby w interesie publicznym.¹⁸
148. Ponadto IESBA zgodziła się również, że firma nie musi spełniać wymogu przejrzystości określonego w paragrafie R400.20, jeśli oznaczałoby to ujawnienie poufnych przyszłych planów klienta badania. IESBA jest zdania, że w takich przypadkach przeważa podstawowa zasada poufności.
149. W odniesieniu do sugestii odroczenia daty wejścia w życie wymogu przejrzystości, należy zapoznać się z poniższą dyskusją na temat daty wejścia w życie (sekcja IX)

¹⁷ Rozdział 100, *Przestrzeganie Kodeksu*, Paragraf R100.7

¹⁸ Paragraf 100.6 A3

VIII. Inne znaczące kwestie

Definicja klienta badania

150. IESBA zaproponowała, aby nie analizować obecnego paragrafu R400.20 pod kątem tego, czy rozszerzyć definicję „klienta badania” dla jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych na wszystkie JZP, ale zamiast tego przeanalizować tę kwestię w ramach odrębnego przyszłego strumienia prac. Między innymi, IESBA uznała złożoność zagadnienia i zgodziła się, że dalsze analizy na ten temat, w tym analizy struktur własnościowych spółek z kapitałem prywatnym i państwowych funduszy majątkowych, są uzasadnione. Pomogłyby one w lepszym zrozumieniu konsekwencji rozszerzenia całego zbioru jednostek powiązanych z jednostkami notowanymi na giełdzie na wszystkie JZP.
151. Respondenci w przeważającej większości poparli propozycję IESBA, aby nie rozważać zmiany obecnego paragrafu R400.20 w szerszym zakresie niż jedynie zmiana terminu „jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych” na „jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego”, jak zaproponowano w projekcie do dyskusji.
152. Wielu respondentów wezwało IESBA do zachowania ostrożności przy rozważaniu, czy rozszerzyć definicję klienta badania, biorąc pod uwagę złożoność związanych z tym kwestii. Zauważono, że rozszerzenie definicji klienta badania odnoszącej się do jednostki notowanej na giełdzie, tak aby miała ona zastosowanie do wszystkich JZP, może wiązać się ze znacznymi potencjalnymi wyzwaniami. W szczególności pojawiły się obawy dotyczące takich kwestii, jak kontrola i istotność w strukturach innych niż struktury korporacyjne (np. pojazdy prywatne, trusty, spółki osobowe, programy świadczeń, fundusze), które są złożone i zróżnicowane na całym świecie, ograniczony dostęp do istotnych informacji oraz nadmierne obciążenie firm monitorowaniem jednostek powiązanych, które nie są klientami badania.

Decyzje IESBA

153. W świetle otrzymanych uwag IESBA w paragrafie R400.22 zgodziła się utrzymać proponowaną zmianę polegającą na zastąpieniu terminu „jednostka notowana na giełdzie papierów wartościowych” terminem „jednostka, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego”. IESBA zgodziła się również na pewne drobne poprawki, aby wyraźniej wskazać, że odniesienie do jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego w tym paragrafie musi uwzględniać bardziej jednoznaczną definicję zawartą w lokalnych przepisach prawa, regulacjach i standardach zawodowych zgodnie z paragrafem R400.18.
154. IESBA rozważy weryfikację definicji klienta badania jako potencjalny przyszły strumień prac w ramach opracowywania kolejnej Strategii i Planu Prac (SPP) na lata 2024-2027. Jak wspomniano powyżej, IESBA zamierza również, w odpowiednim czasie, uwzględnić w swoim całościowym przeglądzie świadczeń po okresie zatrudnienia i narządzi zbiorowego inwestowania, przegląd definicji „jednostki powiązane”.

Część 4B Kodeksu

155. Po dokonaniu przeglądu zmienionej Części 4B Kodeksu przedstawionego w ostatecznej wersji dokumentu [Zmiany do Części 4B Kodeksu odzwierciedlające terminy i pojęcia zastosowane w Międzynarodowym Standardzie Usług Atestacyjnych 3000 \(zmienionym\)](#) IESBA orzekła, że zmiany do Części 4B nie są konieczne w ramach tego projektu.
156. IESBA sformułowała między innymi pogląd, że wprowadzenie niektórych zleceń atestacyjnych mogą być bardziej interesujące dla opinii publicznej niż inne, ale jest to co najmniej w takim samym

stopniu związane z rodzajem zlecenia, jak z rodzajem jednostki. W związku z tym nie wszystkie zlecenia atestacyjne świadczone na rzecz JZP (zgodnie z definicją zawartą w Części 4A) spotykają się ze znaczącym zainteresowaniem publicznym. Podobnie, niektóre usługi atestacyjne świadczone na rzecz jednostek niebędących JZP mogą spotkać się ze znaczącym zainteresowaniem publicznym. W związku z tym IESBA nie uważa, aby opracowanie innej definicji jednostki zainteresowania publicznego w Części 4A miało bezpośredni wpływ na Część 4B. Przyznając, że możliwe jest zdefiniowanie kategorii „usług atestacyjnych zainteresowania publicznego”, IESBA stwierdziła, że wykracza to poza zakres tego projektu.

157. Respondenci wyrazili zdecydowane poparcie dla wniosku IESBA, aby nie proponować żadnych zmian w Części 4B Kodeksu w ramach tego projektu.
158. Niektórzy respondenci zauważyli, że zgodnie z paragrafem 900.10 Kodeksu, jeśli jednostka jest JZP dla celów badania, firma jest zobowiązana do zachowania tych samych wymogów niezależności w odniesieniu do wszelkich wykonywanych przez nią zleceń atestacyjnych. Respondenci poprosili IESBA o wyjaśnienie, czy można założyć, że odwrotna sytuacja jest również prawdziwa.
159. Popierając konkluzję IESBA, kilku respondentów wezwało również IESBA do ustanowienia w najbliższej przyszłości strumienia prac w celu zbadania, w jaki sposób Kodeks może odpowiedzieć na rosnące zapotrzebowanie na inne usługi atestacyjne, takie jak atestacja ujawnień związanych z klimatem, a także sprawozdawczość zintegrowana.

Decyzje IESBA

160. W świetle przeważającego poparcia ze strony respondentów, IESBA potwierdziła, że nie należy wprowadzać żadnych zmian do Części 4B Kodeksu.
161. W odniesieniu do uwag dotyczących paragrafu 900.10, IESBA zauważyła, że ten paragraf w Części 4B jedynie wskazuje, że jeśli klient jest również klientem badania, wymogi w Części 4A muszą również mieć zastosowanie, ponieważ są bardziej rygorystyczne niż wymogi w Części 4B. Ponadto włączenie większej liczby podmiotów do kategorii JZP zgodnie z proponowaną definicją JZP nie ma wpływu na postanowienia Części 4B, ponieważ ta część nie określa wymogów mających zastosowanie do usług atestacyjnych świadczonych na rzecz JZP.
162. Jak wspomniano wcześniej, IESBA będzie nadal otrzymywać aktualizacje od Komitet ds. Nowych Zagadnień i Współpracy Zewnętrznej (EIOC) i omawiać potencjalne kwestie związane z niezależnością lub inne kwestie etyczne oraz znaczenie Kodeksu dla sprawozdawczości i atestacji ESG.

Projekt IAASB o wąskim zakresie utrzymania standardów

163. W połowie 2021 r. IAASB powołała grupę roboczą ds. JZP w celu rozważenia wpływu proponowanych zmian do Kodeksu na standardy IAASB. W lipcu 2021 r. IAASB omówiła uwagi respondentów dotyczące projektu do dyskusji w kwestiach mających wpływ na standardy IAASB oraz wstępne poglądy grupy roboczej IAASB ds. JZP na te kwestie.
164. W październiku 2021 r. IAASB omówiła różne aspekty, które mają zostać uwzględnione w proponowanym projekcie IAASB o wąskim zakresie utrzymania standardów w odniesieniu do jednostek notowanych na giełdzie i jednostek zainteresowania publicznego. IAASB przekazała również IESBA informacje na temat kluczowych kwestii istotnych dla IAASB w celu wsparcia IESBA w kontynuowaniu prac przed ich ostatecznym zatwierdzeniem przez IESBA w grudniu 2021 r.
165. W marcu 2022 r. IAASB rozważyła zatwierdzić propozycję projektu w celu wprowadzenia ukierunkowanych zmian w MSZJ i MSB, które dotyczyły następujących kwestii:

- Rozważenie przyjęcia definicji JZP opracowanej przez IESBA do MSZJ i MSB lub Słowniczka pojęć.
 - Rozważenie przyjęcia opracowanej przez IESBA definicji „jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego” do MSZJ i MSB w miejsce jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych.
 - Przyjęcie nadrzędnego celu ustanowionego przez IESBA w paragrafie 400.8 Kodeksu jako zasady ustanawiania zróżnicowanych wymogów i materiałów wspomagających zastosowanie w MSZJ i MSB.
 - Opracowanie dostosowanego celu, opartego na nadrzędnym celu i uwzględniającego paragraf 400.10 Kodeksu, który wyjaśnia cel zróżnicowanych wymogów dla niektórych jednostek w MSZJ i MSB.
 - Opracowanie wytycznych, które pomogą IAASB w określeniu, kiedy zróżnicowane wymogi mogą być właściwe, a jeśli tak, to w jaki sposób takie wymogi powinny zostać ustanowione w MSZJ i MSB.
 - Określenie właściwych lokalizacji i dostępności celu lub wytycznych opisanych powyżej.
 - Przeprowadzenie analizy poszczególnych przypadków w celu określenia:
 - czy istniejące zróżnicowane wymogi dla jednostek notowanych na giełdzie powinny zostać rozszerzone, aby miały zastosowanie do wszystkich kategorii JZP; oraz
 - wpływu przyjęcia definicji „jednostki, której akcje lub inne papiery wartościowe są dopuszczone do obrotu publicznego” w miejsce „jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych” na istniejące zróżnicowane wymogi.
 - Zastanowienie się, czy:
 - materiały wspomagające zastosowanie w MSZJ i MSB powinny być aktualizowane w wyniku wszelkich zmian w jednostkach, do których mają zastosowanie obecne zróżnicowane wymogi oraz w celu dostosowania do pojęć leżących u podstaw JZP.
 - konieczne będą aktualizacje materiałów wspomagających zastosowanie (np. przykładów i załączników) oraz materiałów wprowadzających (np. ustępów dotyczących zakresu i skalowalności), w których występuje termin „jednostki notowane na giełdzie papierów wartościowych” lub które w inny sposób odwołują się do tego terminu (np. jednostki, które są notowane na giełdzie papierów wartościowych lub jednostki inne niż jednostki notowane na giełdzie).
 - Dopracowanie i uściślenie MSB 700 (zmienionego) w celu uwzględnienia okoliczności, w których sprawozdanie biegłego rewidenta jest wykorzystywane do ujawnienia, że podczas badania sprawozdania finansowego zostały zastosowane odpowiednie wymogi etyczne dotyczące niezależności w odniesieniu do niektórych rodzajów jednostek, takie jak wymogi niezależności w odniesieniu do JZP zawarte w Kodeksie.
166. IESBA będzie nadal koordynować działania z IAASB w odniesieniu do wdrożenia ostatecznych postanowień IESBA, jak i projektu IAASB [o wąskim zakresie utrzymania standardów](#).

IX. Data wejścia w życie

167. IESBA zaproponowała 15 grudnia 2024 r. jako datę wejścia w życie, ustalając jednocześnie datę wejścia w życie ostatecznych wersji standardów dotyczących usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2022 r. lub później.

168. Podczas gdy wielu respondentów zaakceptowało zaproponowaną przez IESBA datę wejścia w życie, inni zalecali, aby data wejścia w życie została przedłużona lub dostosowana do dat na poziomie lokalnym z różnych powodów, na przykład:
- Ilość pracy, która będzie wymagana od lokalnych organów, co będzie wiązało się z szerokim zaangażowaniem, doradztwem i działaniami informacyjnymi.
 - Potencjalny wzrost liczby JZP objętych zakresem zmienionej definicji.
 - Mniejsze firmy potrzebują dłuższego okresu na wdrożenie niezbędnych zmian w swoich systemach, procesach i mechanizmach kontroli oraz na ocenę i zarządzanie wpływem na ich działalność w związku z większymi ograniczeniami dotyczące usług, które mogą świadczyć swoim klientom badania.
169. Niektórzy respondenci sugerowali również wprowadzenie postanowień przejściowych ze względu na potencjalne istotne wyzwania dla firm, w szczególności w odniesieniu do wymogów dotyczących rotacji partnerów i liczby jednostek, które mogą zostać objęte nowymi przepisami.
170. Na posiedzeniu w październiku 2021 r. IAASB rozważyła różne opcje zaproponowane przez grupę roboczą IAASB ds. JZP w odniesieniu do harmonogramu proponowanego przez nią projektu o wąskim zakresie utrzymania standardów w odniesieniu do jednostek notowanych na giełdzie papierów wartościowych i JZP. IAASB opowiedziała się za utrzymaniem proponowanego projektu jako jednego pakietu, ale podzieleniem go na dwie ścieżki, tj. szybszą ścieżkę, której priorytetem będzie zwiększenie przejrzystości odpowiednich wymogów etycznych dotyczących niezależności w sprawozdaniu biegłego rewidenta z datą wejścia w życie, która jest zgodna z datą IESBA oraz oddzielną ścieżkę, w ramach której zostaną rozważone pozostałe kwestie zainteresowania publicznego z późniejszą datą wejścia w życie. Podczas obrad IAASB pojawiło się pytanie, czy IESBA rozważy opóźnienie finalizacji wymogu przejrzystości do czasu zakończenia przez IAASB prac mających na celu ustalenie, czy sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednim miejscem do ujawnienia informacji.

Decyzje IESBA

171. IESBA potwierdziła, że ostateczne postanowienia będą obowiązywały dla badań sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2024 r. lub później
172. IESBA rozważyła w tym celu następujące kwestie:
- Finalizacja projektów dotyczących usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń przed projektem JZP daje firmom trochę czasu na zdobycie doświadczenia w stosowaniu zmienionych postanowień w sprawie usług nieatestacyjnych i wynagrodzeń na potrzeby JZP w oparciu o obecną definicję JZP, zanim nowa definicja wejdzie w życie. Równie ważne jest jednak, aby projekt dotyczący JZP został sfinalizowany, a zmienione przepisy weszły w życie bez zbędnej zwłoki.
 - Nie byłoby właściwe dostosowywanie daty wejścia w życie zmienionych postanowień do daty wejścia w życie ustalonej przez lokalny organ, ponieważ pogorszyłoby to sytuację w kwestii niespójności definicji JZP w danym momencie; należy jednak zachęcać lokalne jurysdykcje i firmy do wcześniejszego przyjęcia zmienionych postanowień.
 - Wprowadzenie postanowień przejściowych zaproponowane przez niektórych respondentów nie jest uzasadnione, jako że w Kodeksie istnieją już postanowienia dotyczące sytuacji, w której klient staje się JZP.
173. IESBA uważa, że nie jest konieczne opóźnianie finalizacji wymogu przejrzystości do czasu zakończenia przez IAASB prac mających na celu ustalenie czy sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednim miejscem dla takiego ujawnienia. W związku z tym, że IAASB rozważy, czy

sprawozdanie biegłego rewidenta jest odpowiednim miejscem do ujawnienia informacji na temat wymogów niezależności stosowanych podczas przeprowadzania badania sprawozdania finansowego, w trybie priorytetowym, IESBA jest zdania, że będzie wystarczająco dużo czasu na wdrożenie przez firmy zmian, które IAASB może uznać za stosowne. W świetle wsparcia otrzymanego już od wielu interesariuszy, IESBA postanowiła nie odraczać finalizacji wymogu przejrzystości. IESBA przyznała jednak, że IAASB nie rozpoczęła jeszcze swojego projektu dotyczącego JZP, a zatem IESBA powinna wykazać się odpowiednią elastycznością w kwestii ewentualnej korekty daty wejścia w życie wymogu przejrzystości, jeśli ten aspekt projektu IAASB zostanie opóźniony, a także we wprowadzaniu wszelkich zmian dostosowawczych lub wydawaniu ewentualnych dodatkowych wytycznych, w zależności od wyniku tego projektu.

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

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

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

Prawa autorskie © kwiecień 2022 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 definicjach jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych i jednostki zainteresowania publicznego w Kodeksie*, opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) i opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w kwietniu 2022 roku w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w lutym 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 definicjach jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych i jednostki zainteresowania publicznego w Kodeksie* w języku angielskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Podstawa wniosków: Zmiany w definicjach jednostki notowanej na giełdzie papierów wartościowych i jednostki zainteresowania publicznego w Kodeksie* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Basis for Conclusions: Revisions to the Definitions of Listed Entity and Public Interest Entity in the Code*.

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



**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