

IESBA

**International
Ethics Standards
Board for Accountants®**



Kwestie etyczne związane z COVID-19
| Publikacja opracowana przez
pracowników IESBA

STOSOWANIE ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH KODEKSU W OKOLICZNOŚCIACH COVID-19

Scenariusze w ramach usług podatkowych oraz usług
związanych z wyceną

Lipiec 2020 r.

STOSOWANIE ZAŁOŻEŃ KONCEPCYJNYCH KODEKSU W OKOLICZNOŚCIACH COVID-19

Okoliczności dotyczące scenariuszy w ramach usług podatkowych i usług związanych z wyceną

Niniejsza publikacja opracowana przez pracowników IESBA zawiera wskazówki dotyczące stosowania założeń koncepcyjnych zawartych w Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardach niezależności) (zwanym „Kodeksem”) do czterech scenariuszy obejmujących usługi lub działania związane z podatkami i wyceną powstałych w sytuacji pandemii. Dwa z tych scenariuszy odnoszą się do zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód, a pozostałe dwa do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach.

Są to scenariusze hipotetyczne, które mają na celu wyłącznie zilustrowanie zastosowania założeń koncepcyjnych, aby umożliwić księgowym identyfikację i oszacowanie zagrożeń wynikających z okoliczności COVID-19 dla przestrzegania podstawowych zasad określonych w Kodeksie oraz reakcje na te zagrożenia.

Zawodowi księgowi muszą zdawać sobie sprawę z faktu, że przepisy obowiązujące w niektórych krajach mogą różnić się od zasad określonych w Kodeksie lub wykroczać poza te zasady – powinni oni uwzględnić ten fakt. Księgowi w tych krajach muszą być świadomi tego rodzaju różnic i stosować się do bardziej rygorystycznych przepisów, chyba że jest to zabronione przez prawo lub inne regulacje.

Niniejsza publikacja została opracowana przez pracowników Australijskiej Rady ds. Standardów Zawodowych i Etycznych dla Księgowych (APESB) pod auspicjami Grupy Roboczej utworzonej przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (IESBA) oraz krajowe podmioty ustanawiające standardy etyczne z Australii, Kanady, Chin, RPA, Wielkiej Brytanii i USA.¹ Zadaniem Grupy Roboczej jest przygotowanie zasobów wsparcia dla księgowych w zakresie wdrażania zasad Kodeksu, aby pomóc zawodowym księgowym wykonującym wolny zawód bądź zatrudnionym w przedsiębiorstwach w skutecznym stosowaniu Kodeksu w obliczu okoliczności wynikających z pandemii COVID-19.

Niniejsza publikacja nie zmienia ani nie uchyla Kodeksu i wiążący jest wyłącznie tekst Kodeksu. Zapoznanie się z niniejszą publikacją nie zastępuje zapoznania się z Kodeksem. Zawarte w publikacji wytyczne dotyczące wdrożenia zasad Kodeksu nie powinny być traktowane jako wyczerpujące i należy zawsze odwoływać się do treści samego Kodeksu. Niniejsza publikacja nie stanowi wiążącego ani oficjalnego oświadczenia APESB, IESBA ani żadnej z krajowych organizacji ustanawiających standardy etyczne wchodzących w skład Grupy Roboczej.

SPIS TREŚCI

PODATKI

Strony 3–4

SCENARIUSZ 1: Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód

Strony 5–6

SCENARIUSZ 2: Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach

WYCENY

Strony 7–8

SCENARIUSZ 3: Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód

Strony 9–10

SCENARIUSZ 4: Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach

1. Krajowymi podmiotami ustanawiającymi standardy etyczne są *Australian Accounting Professional & Ethical Standards Board* - APESB (Australijska Rada ds. Standardów Zawodowych i Etycznych dla Księgowych), *Chartered Professional Accountants Canada* (Kanadyjska Organizacja Dyplomowanych Zawodowych Księgowych), *Chinese Institute of Certified Public Accountants* (Chiński Instytut Dyplomowanych Księgowych i Biegłych Rewidentów), *South African Independent Regulatory Board for Auditors* (Niezależna Rada Regulacyjna dla Auditorów w RPA), *UK Financial Reporting Council* (Brytyjska Rada ds. Sprawozdawczości Finansowej) oraz *American Institute of Certified Public Accountants* (Amerykański Instytut Dyplomowanych Księgowych i Biegłych Rewidentów).

Usługi podatkowe – zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód

Profesjonalna firma księgowa lub audytorska (dalej: firma) świadczy usługi dotyczące prowadzenia działalności gospodarczej, audytorskie i podatkowe na rzecz swoich klientów, którymi są głównie małe i średnie przedsiębiorstwa. Pandemia COVID-19 wywarła negatywny wpływ w zakresie przepływów pieniężnych na znaczną część klientów tej firmy.

Władze przyjęły przepisy ustanawiające środki wsparcia w celu pobudzenia gospodarki i zapewnienia pomocy przedsiębiorstwom, aby mogły przetrwać i wyjść z trudnej sytuacji spowodowanej pandemią. Jednym z takich środków, wprowadzonym przez organ podatkowy, jest pomoc finansowa dla przedsiębiorstw w postaci zastrzyku gotówki w wysokości 100 000 USD, pod warunkiem, że mogą one wykazać spadek obrotów w marcu 2020 r., na skutek pandemii, o co najmniej 30% w stosunku do wyników z marca 2019 r.

Jeden z większych klientów firmy oświadczył, że jest uprawniony do ubiegania się o taką pomoc i zwrócił się do jednego z partnerów podatkowych o wystąpienie w jego imieniu do organu podatkowego z wnioskiem o udzielenie wspomnianego wsparcia finansowego. Firma świadczy na rzecz tego klienta usługi dotyczące prowadzenia działalności gospodarczej oraz usługi w zakresie rozliczeń podatkowych, natomiast nie świadczy na jego rzecz usług audytorskich, przy czym roczne wynagrodzenie uzyskiwane od tego klienta stanowi do 20% podstawy wynagrodzenia partnera podatkowego. Mimo iż klient ucierpiał z powodu skutków pandemii, jego obroty niekoniecznie musiały spaść o wymagany procent, a zatem należy przeprowadzić analizę w celu ustalenia, czy klient kwalifikuje się do otrzymania pomocy finansowej. Przy składaniu odpowiedniego wniosku do organu podatkowego partner podatkowy będzie opierał się na informacjach o obrotach i dokumentacji dostarczonej przez klienta.



Zidentyfikowanie zagrożeń

Czerpanie korzyści własnych

W sytuacji tej występuje zagrożenie wynikające z obawy partnera podatkowego przed utratą jednego z większych klientów i otrzymywanego od niego wynagrodzenia, jeśli klient nie otrzyma pomocy finansowej. Obawa ta mogłaby niewłaściwie wpłynąć na zawodowy osąd lub zachowanie partnera podatkowego. Może to stanowić zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz profesjonalnego postępowania (paragraf [120.6 A3\(a\)](#)).

Nadmierna zażyłość

Ze względu na długotrwałe lub bliskie relacje z klientem, może wystąpić zagrożenie, że partner podatkowy będzie nazbyt przychylny interesom klienta lub będzie mało krytycznie przyjmował informacje dostarczone przez klienta na potrzeby ubiegania się o pomoc finansową. Może to stanowić zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz profesjonalnego postępowania (paragraf [120.6 A3\(d\)](#)).

Zastraszanie

Istnieje niebezpieczeństwo, że faktyczne naciski ze strony klienta (lub jego zachowania postrzegane przez partnera podatkowego jako naciski) wywierane w celu zapewnienia sobie pomocy finansowej od władz ze względu na presję finansową, z którą klient się boryka spowodują, że partner podatkowy nie będzie postępował w sposób obiektywny (paragraf [120.6 A3\(e\)](#)).



Ocena zagrożeń

Czy zidentyfikowane zagrożenia są na akceptowalnym poziomie?

Partner podatkowy musi zastosować zawodowy osąd i przeprowadzić test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej w celu ustalenia, czy zagrożenia są na akceptowalnym poziomie. W ocenie zagrożeń istotne jest uwzględnienie czynników jakościowych i ilościowych, jak też, w stosownych przypadkach, łącznego wpływu wielu zagrożeń (paragraf [120.8 A1](#)).² Czynniki, które mogą być istotne w ocenie poziomu zagrożeń obejmują:

- ▶ Warunki, zasady i procedury dotyczące klienta i środowiska jego działalności oraz firmy i środowiska jej działalności (w paragrafach [300.7 A1](#) do [300.7 A5](#) wymieniono kilka czynników, które mogą być istotne).
- ▶ Zrozumiałość i jasność środków legislacyjnych, które określają zasady, na jakich przysługuje pomoc finansowa.
- ▶ Sytuacja, w której dany klient jest jednym z większych klientów partnera podatkowego (czynnik jakościowy).
- ▶ Czas trwania i bliskość relacji pomiędzy partnerem podatkowym a klientem (czynnik jakościowy).
- ▶ Pomocą finansową zarządza organ podatkowy i to on ocenia wnioski, co może zmniejszyć opisane zagrożenia (paragraf [120.8 A2](#) i czynnik jakościowy).
- ▶ Czy firma i/lub partner podatkowy również zostali znacząco dotknięci przez pandemię, co może być czynnikiem skłaniającym do utrzymania klienta (będącego jednym z większych klientów firmy/partnera podatkowego), aby nie utracić podstawy wynagrodzenia (czynnik ilościowy).

Na podstawie oceny tych czynników, racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia mogłaby stwierdzić, że zagrożenia dla przestrzegania jednej lub kilku podstawowych zasad nie są na akceptowalnym poziomie i że należałoby reagować na takie zagrożenia.



Reagowanie na zagrożenia

Eliminowanie okoliczności stwarzających zagrożenia

Partner podatkowy może nie być w stanie wyeliminować okoliczności, w tym interesów lub powiązań, które powodują zagrożenie (paragraf [R120.10\(a\)](#)).

Zastosowanie zabezpieczeń

Partner podatkowy nie może być świadomie kojarzony z raportami, rozliczeniami, komunikatami lub innymi informacjami, jeżeli uważa, że informacje te zawierają stwierdzenia, które są istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd (paragraf [R111.2](#)). Dlatego też, jeśli partner podatkowy stwierdzi, że wspomniany wyżej klient nie spełnia wymogów ubiegania się o środki w ramach pomocy finansowej, nie wolno mu składać wniosku w imieniu tego klienta. Brak jest dostępnych lub możliwych do zastosowania zabezpieczeń, które pozwoliłyby zredukować te zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

W odniesieniu do oceny kryteriów kwalifikowalności dotyczących spełnienia wymogów koniecznych do uzyskania pomocy finansowej, w szczególności, jeżeli obrót jest na poziomie progu redukcji obrotów lub tuż powyżej tego progu, przykładem zabezpieczenia, zastosowane w reakcji na te zagrożenia, jest (paragraf [300.8 A2](#)):

- ▶ posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była członkiem zespołu świadczącego usługę, dokonującej przeglądu wykonanej usługi. Może to być na przykład inny partner podatkowy w firmie.

Odmowa lub zakończenie świadczenia danej usługi

Jeżeli partner podatkowy nie jest w stanie wyeliminować okoliczności stwarzających zagrożenie, a nie ma dostępnych lub możliwych do zastosowania zabezpieczeń w celu zmniejszenia zagrożenia do akceptowalnego poziomu, partner ten może być zmuszony do odmowy lub rezygnacji ze świadczenia danej usługi na rzecz klienta (paragraf [R120.10\(c\)](#)).

2. Numery paragrafów w niniejszej publikacji odnoszą się do Kodeksu IESBA.

SCENARIUSZ 2

Usługi podatkowe – zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach

Przedsiębiorstwo średniej wielkości, zatrudniające 100 pracowników, zostało zmuszone do tymczasowego zaprzestania działalności na sześć miesięcy ze względu na ograniczenia wprowadzone przez władze z powodu pandemii COVID-19. Kadra składa się z pracowników etatowych, pracowników zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy oraz pracowników tymczasowych.

Przedsiębiorstwo ponosi straty finansowe w wyniku zamknięcia i ma trudności z wypełnieniem swoich zobowiązań finansowych, w tym wypłatą wynagrodzeń oraz spłatą kredytu i zapłatą rat leasingowych.

Władze przyjęły przepisy ustanawiające środki wsparcia w celu pobudzenia gospodarki i zapewnienia pomocy przedsiębiorstwom, aby mogły przetrwać i wyjść z trudnej sytuacji. Jednym z takich środków, ustanowionym przez organ podatkowy, są tymczasowe dopłaty do wynagrodzeń, w ramach których uprawnione przedsiębiorstwa mogą ubiegać się o otrzymanie środków w wysokości 1.500 USD za dwa tygodnie na każdego uprawnionego pracownika, które są następnie przekazywane pracownikom.

Dyrektor finansowy przygotowuje wniosek o dopłatę do wynagrodzeń i stwierdza, że znaczna część pracowników nie jest uprawniona ze względu na swój status pracownika tymczasowego (praca dorywcza). Dyrektor generalny zdecydowanie sugeruje, aby dyrektor finansowy:

a. zmienił status pracowników tymczasowych (dorywczych) na pracowników zatrudnionych w niepełnym wymiarze czasu pracy; oraz

b. rozważył uwzględnienie we wniosku nazwisk pracowników, którzy odeszli z przedsiębiorstwa, ponieważ zapewniłoby to dodatkowy dopływ gotówki, który umożliwiłby przedsiębiorstwu przetrwanie i wypełnienie innych zobowiązań finansowych.³



Zidentyfikowanie zagrożeń

Czerpanie korzyści własnych

Istnieje ryzyko, że ze względu na obawę dyrektora finansowego przed utratą pracy z powodu trudnej sytuacji przedsiębiorstwa, zagrożenie takie będzie miało niewłaściwy wpływ na jego/jej ocenę sytuacji i zachowanie. Może to stanowić zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz profesjonalnego postępowania (paragraf [120.6 A3\(a\)](#)).

Zastraszanie

Istnieje niebezpieczeństwo, że faktyczne naciski ze strony dyrektora generalnego (lub jego/jej zachowania postrzegane przez dyrektora jako naciski) wywierane w celu zapewnienia przedsiębiorstwu dopłaty do wynagrodzeń w kwocie wyższej niż pomoc, do której otrzymania przedsiębiorstwo jest uprawnione, spowodują, że dyrektor finansowy nie będzie postępował w sposób obiektywny i uczciwy. Jeśli do tego dojdzie, będzie to również stanowić naruszenie przepisów prawa i regulacji (paragraf [120.6 A3\(e\)](#)).



Ocena zagrożeń

Czy zidentyfikowane zagrożenia są na akceptowalnym poziomie?

Dyrektor finansowy musi zastosować zawodowy osąd i przeprowadzić test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej w celu ustalenia, czy zagrożenia są na akceptowalnym poziomie. Na tym etapie mamy do czynienia z silnymi sugestiami ze strony dyrektora generalnego, ale nie doszło jeszcze do włączenia niekwalifikujących się pracowników we wniosek o pomoc (dopłaty). W ocenie zagrożeń istotne jest uwzględnienie czynników jakościowych i ilościowych, jak też, w stosownych przypadkach, łącznego wpływu wielu zagrożeń (paragraf [120.8 A1](#)). Czynniki, które mogą być istotne w ocenie poziomu zagrożeń obejmują:

- ▶ Warunki, zasady (politykę) i procedury dotyczące środowiska pracy w przedsiębiorstwie (paragrafy [200.7 A1](#) do [200.7 A4](#)) na przykład:
 - Osoby na kierowniczych stanowiskach, które podkreślają znaczenie etycznego zachowania i oczekiwanie, że pracownicy będą postępować etycznie (patrz również: paragraf [200.7 A3](#)). W tej sytuacji szacowane zagrożenia byłyby większe, ponieważ dyrektor generalny przedsiębiorstwa sugeruje, aby dyrektor finansowy rozważył podjęcie nieetycznych działań.
 - Zasady (polityki) i procedury mające na celu wzmocnienie pozycji pracowników i zachęcenie ich do informowania wyższej kadry kierowniczej o problemach etycznych, które dotyczą pracowników bez obaw przed karą, która mogłaby ich spotkać w odwecie (patrz również paragraf [200.7 A3](#) i zasady polityki kadrowej dotyczące przeciwdziałania presji). Nawet gdyby w tym scenariuszu obowiązywały takie zasady i procedury, wydaje się, że nie są one przestrzegane przez dyrektora generalnego. Dyrektor finansowy mógłby również rozważyć skorzystanie z usług doradczych w zakresie etyki zawodowej ze strony odpowiedniej organizacji zawodowej.

3. Zgodnie z tym scenariuszem, faktyczne naruszenie przepisów prawa i regulacji nie miało jeszcze miejsca. W przypadku faktycznego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji, zastosowanie miałyby również postanowienia Rozdziału 260, *Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji*.

- ▶ Charakter powiązań pomiędzy dyrektorem finansowym a dyrektorem generalnym, a także powiązań między dyrektorem finansowym a niekwalifikującymi się do dopłat pracownikami tymczasowymi (czynniki jakościowe).
- ▶ Dopłatami do wynagrodzeń zarządza organ podatkowy i to on ocenia wnioski, co może zmniejszyć opisane zagrożenia (paragraf 120.8 A2 i czynnik jakościowy).
- ▶ Czy przedsiębiorstwo posiada środki pieniężne lub inne płynne środki bądź dostęp do instrumentów kredytowych w celu wypełnienia bieżących zobowiązań, np. spłaty kredytów i zapłata rat leasingowych (czynnik ilościowy).

Na podstawie oceny tych czynników racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie stwierdziłaby, że zagrożenia dla przestrzegania jednej lub kilku podstawowych zasad nie są na akceptowalnym poziomie i że należałoby reagować na takie zagrożenia.



Reagowanie na zagrożenia

Eliminowanie okoliczności stwarzających zagrożenia

Dyrektor finansowy może nie być w stanie wyeliminować okoliczności, w tym udziałów lub powiązań, które powodują zagrożenie (paragraf R120.10(a)).

Zastosowanie zabezpieczeń

Dyrektor finansowy nie może być świadomie kojarzony ze sprawozdaniami, rozliczeniami lub innymi informacjami, jeżeli uważa, że informacje te zawierają stwierdzenia, które są istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd (paragraf R111.2). W związku z tym, jeśli dyrektor finansowy wie, że którykolwiek z pracowników (w tym byłych pracowników przedsiębiorstwa) nie kwalifikuje się do otrzymania dopłat do wynagrodzeń, nie może on uwzględniać tych pracowników we wniosku składanym do organu podatkowego. Brak jest dostępnych lub możliwych do zastosowania zabezpieczeń, które pozwoliłyby zredukować te zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

Dyrektor finansowy nie może dopuścić, aby naciski ze strony dyrektora generalnego prowadziły do naruszenia podstawowych zasad (paragraf R270.3(a)). Ponadto, w przypadku, gdy dyrektor generalny podlega Kodeksowi, nie może on wywierać nacisków na dyrektora finansowego, jeśli wie lub ma powody sądzić, że spowoduje to naruszenie podstawowych zasad przez dyrektora (paragraf R270.3(b)). Jeżeli jednak dyrektor generalny będzie wywierał naciski na dyrektora finansowego, wówczas dyrektor może podjąć następujące działania, aby zapewnić, że nie dojdzie do naruszenia Kodeksu:

- ▶ Zwrócić się do dyrektora generalnego i wyjaśnić, że podanie niekwalifikujących się do dopłat pracowników we wniosku stanowiłoby naruszenie Kodeksu i obowiązującego prawa.
- ▶ Jeżeli dyrektor generalny przedsiębiorstwa nie będzie chciał słuchać i nadal będzie wywierał presję na dyrektora finansowego, dyrektor może skierować sprawę do osób odpowiedzialnych za ład korporacyjny w przedsiębiorstwie i/lub do przewodniczącego komitetu audytu.
- ▶ Udokumentować procesy, które zostały przeprowadzone w celu przeciwdziałania zagrożeniom.

Nawet jeśli dyrektor finansowy nie pozwoli na to, aby naciski ze strony dyrektora generalnego zarządu sprawiły, że dyrektor podejmie nieetyczne działania, poziom zagrożeń może być nadal na nieakceptowalnym poziomie. W tej sytuacji należy zastosować zabezpieczenia w odniesieniu do wniosku o dopłaty do wynagrodzeń dla uprawnionych pracowników. Przykładem zabezpieczenia, które mogłoby stanowić odpowiedź na te zagrożenia, byłoby zlecenie zewnętrznemu zawodowemu księgowemu/doradcy podatkowemu, który nie był zaangażowany w przygotowanie wniosku, przeglądu wniosku przed jego złożeniem w organie podatkowym. Inną możliwością jest omówienie tej kwestii z zarządem i/lub radą nadzorczą jednostki.

Odmowa lub zakończenie świadczenia danej usługi

Jeżeli dyrektor finansowy nie jest w stanie wyeliminować okoliczności stwarzających zagrożenie, a nie ma dostępnych lub możliwych do zastosowania zabezpieczeń w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu, dyrektor ten może być zmuszony odmówić sporządzenia i złożenia wniosku o dopłaty do wynagrodzeń lub złożyć rezygnację z zajmowanego stanowiska (paragraf R120.10(c)). Dyrektor finansowy będzie musiał również uwzględnić stosowne ustawowe obowiązki w zakresie sprawozdawczości.

Usługi związane z wyceną – zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód

Klient sprzedający jedno ze swoich przedsiębiorstw zwrócił się do partnera w profesjonalnej firmie księgowej lub audytorskiej (z której usług audytorskich nie korzysta) o przygotowanie raportu niezależnego eksperta z wyceny przedsiębiorstwa.

Przeznaczone na sprzedaż przedsiębiorstwo zostało dotknięte skutkami finansowymi pandemii COVID-19, w tym spadkiem przychodów o około 25%. Partner jest świadomy, że pandemia miała również negatywny wpływ na inne przedsięwzięcia finansowe klienta i możliwość złagodzenia presji finansowej ciężącej na kliencie jest uzależniona od uzyskania jak najwyższej ceny sprzedaży przedsiębiorstwa.

Partner obawia się, że niektóre z podstawowych założeń przedstawionych przez klienta na potrzeby wyceny, zwłaszcza w odniesieniu do przychodów, mogą być nazbyt optymistyczne w obecnych okolicznościach związanych z COVID-19 oraz w sytuacji po pandemii.



Zidentyfikowanie zagrożeń

Promowanie interesów

Istnieje zagrożenie, że partner będzie opierał się na optymistycznych założeniach w celu promowania interesów klienta do tego stopnia, że sporządzi nieobiektywną wycenę korzystną dla klienta (paragraf [120.6 A3\(c\)](#)).

Nadmierna zażyłość

Ze względu na długotrwałe lub bliskie relacje z klientem, może wystąpić zagrożenie, że partner będzie nazbyt przychylny interesom klienta lub będzie mało krytycznie przyjmował założenia przedstawione przez klienta. Może to stanowić zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz profesjonalnego postępowania (paragraf [120.6 A3\(d\)](#)).

Zastraszanie

Istnieje niebezpieczeństwo, że faktyczne naciski ze strony klienta (lub jego zachowania postrzegane przez partnera jako naciski) wywierane w celu zapewnienia sobie korzystnej wyceny przedsiębiorstwa spowodują, że partner nie będzie postępował w sposób obiektywny. Mogą wystąpić również wewnętrzne naciski ze strony innych partnerów w firmie (paragraf [120.6 A3\(e\)](#)).



Ocena zagrożeń

Czy zidentyfikowane zagrożenia są na akceptowalnym poziomie?

Partner musi dokonać zawodowego osądu i zastosować test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej w celu ustalenia, czy zagrożenia są na akceptowalnym poziomie. W ocenie zagrożeń istotne jest uwzględnienie czynników jakościowych i ilościowych, jak też, w stosownych przypadkach, łącznego wpływu wielu zagrożeń (paragraf [120.8 A1](#)). Czynniki, które mogą być istotne w ocenie poziomu zagrożeń obejmują:

- ▶ Warunki, zasady i procedury dotyczące klienta i środowiska jego działalności oraz firmy i środowiska jej działalności (w paragrafach [300.7 A1](#) do [300.7 A5](#) wymieniono kilka czynników, które mogą być istotne), na przykład:
 - Klient posiada kompetentnych pracowników z doświadczeniem i uprawnieniami do podejmowania decyzji na szczeblu kierowniczym. Im wyższy poziom kompetencji pracowników klienta, tym niższy poziom zagrożeń.
 - Środowisko etyczne w przedsiębiorstwie klienta.
 - Poziom zagrożenia zmniejszyłoby posiadanie w firmie kierownictwa, które promuje przestrzeganie podstawowych zasad.
- ▶ Charakter i czas trwania powiązań pomiędzy partnerem a klientem (czynnik jakościowy).
- ▶ Charakter działalności przedsiębiorstwa i poziom złożoności wyceny oraz leżące u jej podstaw założenia (czynniki jakościowe i ilościowe).

- ▶ Zakres, w jakim partner lub firma są zaangażowani w promowanie przedsiębiorstwa wśród potencjalnych nabywców.
- ▶ Na ile agresywne są założenia klienta leżące u podstaw wyceny.
- ▶ Na ile pilne jest dla klienta otrzymanie raportu z wyceny.

Na podstawie oceny czynników wynikających z powyższych względów, racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia mogłaby stwierdzić, że zagrożenia dla niezależności eksperta sporządzającego wycenę oraz dla przestrzegania jednej lub kilku podstawowych zasad nie są na akceptowalnym poziomie i że należałoby reagować na takie zagrożenia.



Reagowanie na zagrożenia

Eliminowanie okoliczności stwarzających zagrożenia

Partner może nie być w stanie wyeliminować okoliczności, w tym udziałów lub powiązań, które powodują zagrożenie (paragraf [R120.10\(a\)](#)).

Zastosowanie zabezpieczeń

Partner nie może być świadomie kojarzony ze sprawozdaniami, rozliczeniami, komunikatami lub innymi informacjami, jeżeli uważa, że informacje te zawierają stwierdzenia, które są istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd (paragraf [R111.2](#)). Dlatego też, jeśli partner jest świadomy, że którekolwiek z podstawowych założeń są fałszywe lub wprowadzające w błąd, nie może polegać na nich sporządzając raport niezależnego eksperta⁴. Brak jest dostępnych lub możliwych do zastosowania zabezpieczeń, które pozwoliłyby zredukować te zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

Jeśli partner opiera się na założeniach, co do których ma obawy, że są nierzetelne, wówczas prawdopodobnie narusza zasadę kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz potencjalnie przepisy Kodeksu ([Podrozdział 113](#)).

Nawet jeśli partner następnie oceni założenia jako solidne i odpowiednie, poziom zagrożeń przy sporządzaniu wyceny może nie być na akceptowalnym poziomie. W tej sytuacji należy zastosować zabezpieczenia w odniesieniu do raportu niezależnego eksperta. Przykładem zabezpieczenia, które mogłoby stanowić reakcję na zagrożenia, byłoby posiadanie odpowiedniej osoby dokonującej przeglądu, która nie była zaangażowana w świadczenie usługi dokonującej przeglądu wykonanej usługi (paragraf [300.8 A2](#)). Może to być na przykład inny partner z firmy, który posiada odpowiednie kwalifikacje.

Odmowa lub zakończenie świadczenia danej usługi

Jeżeli partner nie jest w stanie wyeliminować okoliczności stwarzających zagrożenie, a nie ma dostępnych lub możliwych do zastosowania zabezpieczeń w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu, partner ma obowiązek odmówić sporządzenia raportu niezależnego eksperta z wyceny (paragraf [R120.10\(c\)](#)).

4. W tym scenariuszu przepisy prawa, regulacje lub standardy zawodowe w danym kraju nakładają określone obowiązki w zakresie niezależności na ekspertów, którzy wykonują te zlecenia.

SCENARIUSZ 4

Usługi związane z wyceną – zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach

Prywatna grupa spółek została dotknięta skutkami finansowymi pandemii COVID-19, w tym spadkiem przychodów w ciągu ostatnich sześciu miesięcy o 40%. Przewiduje się, że tempo wychodzenia z pandemii będzie dla grupy powolne i może potrwać do dwóch lat, zanim dochody powrócą do poziomu sprzed pandemii.

Zgodnie z wymogami MSR 36 *Utrata wartości aktywów*, dyrektor finansowy przeprowadza coroczne testy na utratę wartości firmy z tytułu nabycia kilku jednostek zależnych jednostki dominującej. Zgodnie z wymogami, dyrektor finansowy ocenia, czy istnieją jakiegokolwiek przesłanki utraty wartości na podstawie dostępnych informacji, w tym informacji o znaczących zmianach mających negatywny wpływ w danym okresie lub takich, które wystąpią w najbliższej przyszłości w środowisku gospodarczym.

Ponieważ istnieją przesłanki wskazujące na utratę wartości, dyrektor finansowy ustala wartość możliwą do odzyskania zgodnie z wymogami MSR 36 w wysokości wartości godziwej pomniejszonej o koszty zbycia lub wartości użytkowej, w zależności od tego, która z tych wartości jest wyższa. Ze względu na obecne otoczenie gospodarcze wartość godziwa jest znacznie niższa od wartości użytkowej. W związku z tym dyrektor finansowy wycenia wartość użytkową zgodnie z MSR 36, zgodnie z którym prognozy dotyczące przepływów pieniężnych powinny opierać się na racjonalnych i opartych na faktach założeniach, odzwierciedlających jak najwłaściwszą ocenę kierownictwa odnośnie całokształtu warunków gospodarczych, które wystąpią podczas pozostającego okresu użytkowania składnika aktywów.

Dyrektor generalny dał jednak jasno do zrozumienia, że dyrektor finansowy musi minimalizować wszelkie odpisy aktualizujące z tytułu trwałej utraty wartości, ponieważ wszelkie dalsze odpisy w grupie mogłyby mieć szkodliwe skutki długoterminowe dla rentowności grupy.⁵



Zidentyfikowanie zagrożeń

Czerpanie korzyści własnych

Istnieje niebezpieczeństwo, że obawa dyrektora finansowego przed utratą miejsca pracy z powodu trudności ekonomicznych spowodowanych pandemią będzie miała niewłaściwy wpływ na jego/jej ocenę lub zachowanie w odniesieniu do przyjęcia odpowiedniego podejścia księgowego. Może to stanowić zagrożenie dla przestrzegania podstawowych zasad uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz profesjonalnego postępowania (paragraf [120.6 A3\(a\)](#)).

Promowanie interesów

Istnieje zagrożenie, że dyrektor finansowy będzie promował dobrą kondycję finansową grupy wśród udziałowców, kredytodawców, wierzycieli i innych interesariuszy do tego stopnia, że jego/jej obiektywizm stanie się zagrożony (paragraf [120.6 A3\(c\)](#)).

Zastraszanie

Istnieje niebezpieczeństwo, że faktyczne naciski ze strony dyrektora generalnego (lub jego zachowania postrzegane przez dyrektora finansowego jako naciski) wywierane w celu zapewnienia, aby sprawozdanie finansowe grupy nadal prezentowało dobrą kondycję finansową przedsiębiorstwa spowodują, że dyrektor finansowy nie będzie postępował w sposób obiektywny (paragraf [120.6 A3\(e\)](#)).



Ocena zagrożeń

Czy zidentyfikowane zagrożenia są na akceptowalnym poziomie?

Dyrektor finansowy musi zastosować zawodowy osąd i przeprowadzić test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej w celu ustalenia, czy zagrożenia są na akceptowalnym poziomie. W ocenie zagrożeń istotne jest uwzględnienie czynników jakościowych i ilościowych, jak też, w stosownych przypadkach, łącznego wpływu wielu zagrożeń (paragraf [120.8 A1](#)). Czynniki, które mogą być istotne w ocenie poziomu zagrożeń obejmują:

- ▶ Warunki, zasady (politykę) i procedury dotyczące środowiska pracy w przedsiębiorstwie (paragraf [200.7 A1](#) do [200.7 A4](#)), na przykład:
 - Osoby na kierowniczych stanowiskach, które podkreślają znaczenie etycznego zachowania i oczekiwanie, że pracownicy będą postępować w sposób etyczny (patrz również: [par 270.3 A3](#)). W tej sytuacji poziom zagrożenia byłby wyższy, ponieważ dyrektor generalny przedsiębiorstwa sugeruje, aby dyrektor finansowy zminimalizował odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, co może skutkować nieetycznym postępowaniem.
 - Zasady (polityki) i procedury mające na celu wzmocnienie pozycji pracowników i zachęcenie ich do informowania kadry kierowniczej wyższego szczebla o niepokojących ich zagadnieniach etycznych bez obawy poniesienia kary, która mogłaby ich spotkać w odwecie (patrz również paragraf [270.3 A3](#) i zasady polityki kadrowej dotyczące przeciwdziałania presji). Nawet gdyby w tym scenariuszu obowiązywały takie zasady i procedury, wydaje się, że nie są one przestrzegane przez dyrektora generalnego.

5. Zgodnie z tym scenariuszem, faktyczne naruszenie przepisów prawa i regulacji nie miało jeszcze miejsca. W przypadku faktycznego lub podejrzanego naruszenia przepisów prawa i regulacji, zastosowanie miałyby również postanowienia Rozdziału 260, *Reagowanie na naruszenie przepisów prawa i regulacji*.

- ▶ Charakter relacji między dyrektorem finansowym a dyrektorem generalnym, na przykład poziom zagrożenia będzie wyższy jeśli dyrektor generalny jest osobą dominującą o silnej osobowości (czynnik jakościowy).
- ▶ Stopień, w jakim wynik testu na utratę wartości firmy wpłynąłby na wynagrodzenie lub zatrudnienie dyrektora finansowego.
- ▶ Fakt istnienia komitetu audytu.
- ▶ Zakres, w jakim dyrektor finansowy musiałby uzasadnić ocenę utraty wartości przed kredytodawcami i innymi interesariuszami.
- ▶ Inne presje finansowe wywierane na przedsiębiorstwo, na przykład wymogi dotyczące spełnienia zobowiązań wynikających z zaciągnięcia długu (czynnik ilościowy).

Na podstawie oceny czynników wynikających z powyższych rozważań oraz stanowiska dyrektora generalnego, który uważa, że przedsiębiorstwo nie może sobie pozwolić na dalsze odpisy aktualizujące z tytułu utraty wartości, racjonalna i dobrze poinformowana strona trzecia prawdopodobnie stwierdziłaby, że zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad są na nieakceptowalnym poziomie i że należałoby przeciwdziałać tym zagrożeniom.



Reagowanie na zagrożenia

Eliminowanie okoliczności stwarzających zagrożenia

Dyrektor finansowy może nie być w stanie wyeliminować okoliczności, w tym interesów lub powiązań, które powodują zagrożenie (paragraf [R120.10\(a\)](#)).

Zastosowanie zabezpieczeń

Dyrektor finansowy nie może być świadomie kojarzony ze sprawozdaniami, rozliczeniami, komunikatami lub innymi informacjami, jeżeli uważa, że informacje te zawierają stwierdzenia, które są istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd (paragraf [R111.2](#)). W związku z tym dyrektor finansowy nie może być kojarzony z jakimikolwiek obliczeniami dotyczącymi utraty wartości, o których wie, że będą nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd. Brak jest dostępnych lub możliwych do zastosowania zabezpieczeń, które pozwoliłyby zredukować te zagrożenia do akceptowalnego poziomu.

Dyrektor finansowy nie może dopuścić, aby naciski ze strony dyrektora generalnego prowadziły do naruszenia podstawowych zasad (paragraf [R270.3\(a\)](#)). Ponadto, w przypadku, gdy dyrektor generalny podlega Kodeksowi, nie może on wywierać nacisków na dyrektora finansowego, jeśli wie lub ma powody sądzić, że spowoduje to naruszenie podstawowych zasad przez dyrektora finansowego (paragraf [R270.3\(b\)](#)). Jeżeli jednak dyrektor generalny będzie wywierał naciski na dyrektora finansowego, wówczas dyrektor może podjąć następujące działania, aby zapewnić, że nie dojdzie do naruszenia Kodeksu oraz MSR 36:

- ▶ Zwrócić się do dyrektora generalnego i wyjaśnić, że niezastosowanie się prawidłowo do wymogów dotyczących utraty wartości stanowiłoby naruszenie Kodeksu oraz MSR 36.
- ▶ Jeżeli dyrektor generalny nie będzie chciał słuchać i nadal będzie wywierał presję na dyrektora finansowego, może on skierować sprawę do osób sprawujących nadzór w przedsiębiorstwie i/lub do przewodniczącego komitetu audytu.
- ▶ Udokumentować procesy, które zostały przeprowadzone w celu przeciwdziałania zagrożeniom.

Nawet zakładając, że dyrektor finansowy nie pozwoli na to, aby naciski ze strony dyrektora generalnego sprawiły, że podejmie on nieetyczne działania, poziom zagrożeń może nadal nie być na akceptowalnym poziomie. W tej sytuacji należy zastosować zabezpieczenia w odniesieniu do obliczeń oraz testów na utratę wartości. Przykładem zabezpieczenia, które mogłoby stanowić reakcję na te zagrożenia, byłoby zlecenie przeprowadzenia przeglądu wykonanych prac zewnętrznemu zawodowemu księgowemu grupy (ale nie firmie audytorskiej), który nie brał udziału w przeprowadzaniu testu na utratę wartości. Inną możliwością jest omówienie testów na utratę wartości i obliczeń z zarządem.

Odmowa lub zakończenie świadczenia danej usługi

Jeżeli dyrektor finansowy nie jest w stanie wyeliminować okoliczności stwarzających zagrożenie, a nie istnieją dostępne lub możliwe do zastosowania zabezpieczenia w celu zredukowania zagrożenia do akceptowalnego poziomu, dyrektor finansowy może być zmuszony odmówić wykonania czynności lub złożyć rezygnację z zajmowanego stanowiska (paragraf [R120.10\(c\)](#)).

Informacje o APESB

Accounting Professional & Ethical Standards Board (**APESB** – Australijska Rada ds. Standardów Zawodowych i Etycznych dla Księgowych) została utworzona w 2006 r. jako niezależny organ ustanawiający standardy krajowe w Australii, a jej głównym celem było opracowywanie standardów zawodowych i etycznych w interesie publicznym dla członków trzech australijskich organizacji zawodowych zrzeszających księgowych, tj. *Chartered Accountants Australia and New Zealand*, *CPA Australia* oraz *Institute of Public Accountants*. Wyżej wymienione trzy organizacje są członkami APESB.

Informacje o IESBA

Rada Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (*International Ethics Standards Board for Accountants* – **IESBA**) jest międzynarodową niezależną radą ustanawiającą standardy. Misją IESBA jest służyć interesowi publicznemu poprzez ustanawianie norm etycznych, w tym wymogów dotyczących niezależności audytora, które mają na celu podnoszenie standardów etycznych w zakresie postępowania i praktyki wykonywania zawodu wśród wszystkich zawodowych księgowych poprzez przyjęcie obszernego i mającego zastosowanie na całym świecie *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* (**Kodeks**).

Kontakt:

Channa Wijesinghe, Dyrektor Generalny APESB
channa.wijesinghe@apesb.org.au

Ken Siong, Starszy Dyrektor Techniczny, IESBA
kensiong@ethicsboard.org

Diane Jules, Zastępca Dyrektora, IESBA
dianejules@ethicsboard.org

Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności (International Code of Ethics for Professional Accountants™ (including International Independence Standards™)) wydała i posiada do nich prawa autorskie IFAC.

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

„Accounting Professional & Ethical Standards Board”, „APESB” i logo APESB stanowią zarejestrowane znaki towarowe APESB na terenie Australii i Nowej Zelandii.

„International Ethics Standards Board for Accountants”, „Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności)”, „International Federation of Accountants”, „IESBA”, „IFAC”, logo IESBA oraz logo IFAC stanowią znaki handlowe IFAC lub zarejestrowane znaki firmowe i znaki usługowe IFAC na terenie Stanów Zjednoczonych i innych krajów.

Niniejszy dokument *Stosowanie założeń koncepcyjnych Kodeksu w okolicznościach COVID-19: scenariusze w ramach usług podatkowych oraz usług związanych z wyceną* opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lipcu 2020 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) we wrześniu 2020 r. 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 *Stosowanie założeń koncepcyjnych Kodeksu w okolicznościach COVID-19: scenariusze w ramach usług podatkowych oraz usług związanych z wyceną* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Stosowanie założeń koncepcyjnych Kodeksu w okolicznościach COVID-19: scenariusze w ramach usług podatkowych oraz usług związanych z wyceną* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Applying the Code's Conceptual Framework in COVID-19 Circumstances: Scenarios in Taxation and Valuation Services*.

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

Dokument przetłumaczony przez:



www.ifac.org | [@ifac](https://twitter.com/ifac) | [in](https://www.linkedin.com/company/ifac) company/ifac



www.ethicsboard.org | [@ethics_board](https://twitter.com/ethics_board) | [in](https://www.linkedin.com/company/iesba) company/iesba



www.apesb.org.au | [in](https://www.linkedin.com/company/accounting-professional-&-ethical-standards-board) company/accounting-professional-&-ethical-standards-board

Wydawca: International Federation of Accountants (IFAC), 529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

Prawa autorskie © lipiec 2020 r. Accounting Professional & Ethical Standards Board Limited (APESB) oraz International Federation of Accountants (IFAC).

Wszelkie prawa zastrzeżone. W celu odtwarzania, przechowywania, przekazywania lub wykorzystywania w podobny sposób niniejszego dokumentu wymagana jest pisemna zgoda APESB oraz IFAC, z wyjątkiem przypadków, gdy dokument jest wykorzystywany wyłącznie do niekomercyjnego użytku indywidualnego. Kontakt pod adresem permissions@ifac.org.