

COVID-19: Aspekty etyczne oraz rozważania dotyczące niezależności

Słowo wstępne Przewodniczącego IESBA, dr Stavrosa Thomadakis

Zakłócenia produkcji, straty odnotowywane przez przedsiębiorstwa i utrata miejsc pracy oraz trudności finansowe stają się charakterystycznymi zjawiskami ekonomicznymi w dobie światowej pandemii COVID-19. Miejmy nadzieję, że wraz z ustaniem obecnego marazmu gospodarczego, gdy bezpiecznie wyjdziemy z kryzysu zdrowotnego, nastąpi ożywienie i wzrost.

Uczciwość, kompetencje i obiektywizm to wartości wysoko cenione przez specjalistów we wszystkich zawodach, szczególnie w obliczu panujących trudności. Zawodowi księgowi znajdują się w uprzywilejowanej sytuacji posiadając zaawansowany, jasny i odpowiednio ułożony Międzynarodowy kodeks etyki, którym mogą się kierować w swoich osądach i postępowaniu.

Rzetelna i zgodna z prawdą sprawozdawczość finansowa oraz niezależna rewizja finansowa są obecnie bardzo potrzebne inwestorom i pozostałym interesariuszom, a także mają do odegrania dużą rolę w zarządzaniu skutkami zaistniałej katastrofalnej sytuacji oraz procesem wychodzenia z niej. Zwłaszcza w obecnych niesprzyjających czasach, zaufanie do sprawozdań finansowych ma znaczenie kluczowe z punktu widzenia minimalizacji szkód i przesunięcia środków na potrzeby wychodzenia z trudnej sytuacji. Stosowanie *Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności)* jest kluczem do zachowania i zwiększenia zaufania.

Pandemia stwarza wiele trudności w zakresie finansów i prowadzenia działalności oraz w sferze osobistej. Teraz, bardziej niż kiedykolwiek wcześniej, zawodowi księgowi muszą koncentrować się na interesie publicznym i spoczywających na nich obowiązkach etycznych. Przestrzeganie podstawowych zasad pozostaje nieodzowną cechą zarówno księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach, jak i osób wykonujących wolny zawód: uczciwość, kompetencje i należyta staranność, obiektywizm, profesjonalne postępowanie i zachowanie poufności – każda z tych zasad nabiera w dzisiejszych nadzwyczajnych okolicznościach szczególnego znaczenia.

W sytuacji dużej niepewności mamy do czynienia z nagłymi zmianami okoliczności i wiele przedsiębiorstw niespodziewanie staje w obliczu poważnych trudności. Zawodowi księgowi muszą być elastyczni, czujni i sceptyczni, aby zachować wierność podstawowym zasadom. Biegli rewidentzi muszą być gotowi do ponownej oceny poziomu zagrożeń i analizy działań, które podejmują w celu zachowania niezależności.

W czasach poważnego kryzysu, przedsiębiorstwa i organizacje muszą szybko zmieniać sposoby działania – podstawowym przykładem takich zmian jest przejście na rozwiązania cyfrowe i pracę zdalną – i potrzebują wsparcia w poszukiwaniu specjalnej pomocy publicznej lub prywatnej. Zawodowi księgowi będą oczywiście doradczali organizacjom, które ich zatrudniają lub swoim klientom oraz udzielali im wsparcia w dostosowywaniu się do panującej sytuacji i wychodzeniu z trudności, muszą jednakże odpowiednio wyważyć swoje podejście w tym zakresie tak, aby nie poddać się presji działania sprzecznego ze spoczywającymi na nich obowiązkami etycznymi. Oznacza to dla audytorów nieprzyjmowanie odpowiedzialności zarządczej za klienta badania. W tych okolicznościach kluczowa będzie bardziej zaangażowana komunikacja z osobami sprawującymi nadzór.

Księgowi w sektorze publicznym również muszą w większym stopniu skupić się na obowiązkach etycznych. Panujący kryzys powoduje konieczność szybkiego rozszerzenia zakresu interwencji finansowanych ze strony władz. Działania podejmowane w sektorze publicznym będą wiązały się z dokonywaniem ważnych wyborów w toku realizacji polityki łączącej cele w zakresie zdrowia publicznego, gospodarki i kwestii społecznych. Decydujące znaczenie przy podejmowaniu decyzji, ocenie wyników realizowanej polityki i zachowaniu integralności fiskalnej będzie miała jakość dostępnych informacji.

Niniejsza publikacja zawiera pytania i odpowiedzi, które mają pomóc tym wszystkim użytkownikom Kodeksu, którzy stają wobec większych i mniejszych dylematów związanych z obecnymi trudnościami. Dziękując zespołowi IESBA za odpowiednio szybką reakcję i przygotowanie niniejszej publikacji, chciałbym również zapewnić, że w czasach obecnego kryzysu, który wszystkich nas doświadcza i wystawia na próbę, będziemy uważnie wsłuchiwać się w głosy wszystkich naszych interesariuszy.

SPIS TREŚCI

- Zagadnienia odnoszące się do wszystkich zawodowych księgowych**
- Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad
- Zabezpieczenia
- Naciski
- Sporządzanie i prezentacja informacji
- Naruszenie przepisów prawa i regulacji (ang. NOCLAR)
- Zagadnienia odnoszące się do biegłych rewidentów i innych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód**
- Wynagrodzenie
- Usługi nieatestacyjne, w tym udzielanie porady i wsparcia
- Długotrwała współpraca, z uwzględnieniem rotacji partnerów
- Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

Niniejsza publikacja zawierająca pytania i odpowiedzi została opracowana przez Zespół IESBA w celu zwrócenia uwagi na te aspekty [*Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\)*](#) (Kodeks), które mogą być istotne w kontekście wyzwań i zagrożeń wynikających z pandemii COVID-19 w odniesieniu do kwestii etycznych i niezależności.

Niniejsza publikacja nie zmienia ani nie uchyla Kodeksu i wiążący jest wyłącznie tekst Kodeksu. Zapoznanie się z niniejszą publikacją nie zastępuje zapoznania się z treścią Kodeksu. Zawarte w publikacji pytania i odpowiedzi nie powinny być traktowane jako wyczerpujące i należy zawsze odwoływać się do treści samego Kodeksu. Niniejsza publikacja nie stanowi wiążącego ani oficjalnego stanowiska IESBA.



Zagadnienia odnoszące się do wszystkich zawodowych księgowych

Zagrożenia dla podstawowych zasad

P: Jakie ważne kwestie należy mieć na uwadze, jeśli chodzi o przestrzeganie podstawowych zasad w obliczu pandemii COVID-19?

O: Zawodowi księgowi są zobowiązani do przestrzegania pięciu podstawowych zasad etyki określonych w Kodeksie, tj. uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności, zachowania poufności i profesjonalnego postępowania – niezależnie od pełnionej przez nich roli, obowiązków zawodowych i okoliczności, w których wykonują swoje czynności zawodowe. Mają oni również obowiązek stosować założenia koncepcyjne Kodeksu w celu identyfikacji, oceny i reakcji na zagrożenia dla przestrzegania tych zasad.

W związku z pandemią, przedsiębiorstwa i organizacje sektora publicznego, prywatnego oraz non-profit na całym świecie stanęły przed bezprecedensowymi wyzwaniami. Sytuacja ta spowodowała poważne zakłócenia w działalności zarówno podmiotów jak i ich interesariuszy, w tym także znacznie ograniczyła prowadzoną działalność.

Ponadto, tam, gdzie działalność może być w pełni lub częściowo kontynuowana, konieczne stało się dostosowanie sposobów pracy do „nowej normalności” lub przyjęcie nowego podejścia do pracy.

W zależności od pełnionej roli i czynności zawodowych wykonywanych przez zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach lub wykonujących wolny zawód, dramatyczna zmiana sytuacji, z którą mamy do czynienia może zrodzić nowe zagrożenia lub wpłynąć na poziom uprzednio zidentyfikowanych zagrożeń dla przestrzegania podstawowych zasad. Zgodnie z założeniami koncepcyjnymi, zawodowi księgowi mają obowiązek stosować zawodowy osąd i pozostawać wyczulonymi na nowe informacje oraz zmiany w faktach i okolicznościach. W przypadku pojawienia się nowych informacji lub zmiany w faktach i okolicznościach, Kodeks wymaga od zawodowych księgowych zidentyfikowania i oceny wszelkich nowych zagrożeń lub dokonania ponownej oceny uprzednio zidentyfikowanych zagrożeń i reakcji na nie. (Zob. paragrafy R120.9 oraz 120.9 A1-A2.)

W okolicznościach wynikających z pandemii istotnych jest również kilka dodatkowych kwestii. Zostały one przedstawione poniżej w zestawieniu z każdą z podstawowych zasad:

➤ Przestrzeganie zasady uczciwości oznacza postępowanie w sposób otwarty i uczciwy we wszystkich powiązaniach zawodowych i gospodarczych. Uczciwość oznacza też rzetelne postępowanie i prawdomówność.

W czasach kryzysu, gdy organizacje zatrudniające i klienci starają się wytyczać ścieżki, którymi podążają wśród panującej wokół presji i niepewności oraz poszukują źródeł wsparcia finansowego lub innej pomocy w celu przetrwania i zachowania prowadzonej działalności, jasne, dokładne i przejrzyste informacje nabierają jeszcze większego znaczenia. Zawodowi księgowi odgrywają kluczową rolę w całym „ekosystemie” sprawozdawczości finansowej, dlatego też będzie się od nich oczekiwało, że przygotują, przeanalizują i dostarczą informacje, na podstawie których podejmowane będą zasadnicze decyzje. Spełniając te oczekiwania, ważne będzie jednocześnie przestrzeganie przez zawodowych księgowych spoczywającego na nich etycznego obowiązku zachowania uczciwości, nawet jeśli prowadzi to do przedstawienia w sprawozdawczości informacji, które będą niekorzystne. *Kodeks zabrania zawodowemu księgowemu przyzwalać na świadome kojarzenie jego osoby z informacjami, które są istotnie nieprawdziwe lub wprowadzają w błąd.*

➤ Przestrzeganie zasady obiektywizmu oznacza dbałość o to, aby uprzedzenia, konflikt interesów lub niepożądane oddziaływanie osób trzecich nie wpływały na osądy o charakterze zawodowym lub gospodarczym.

W aktualnej sytuacji pandemii powszechnie panuje lęk, niepokój i obawy dotyczące stanu zdrowia, finansów i gospodarki. Te różne źródła stresu mogą wpływać na sposób myślenia zawodowych księgowych oraz ich zdolność do obiektywnej oceny sytuacji zatrudniających ich organizacji, nabywców lub klientów. Ponadto, ocena skutków gospodarczych lub finansowych pandemii COVID-19 może być nieobiektywna ze względu na poglądy zawodowego księgowego oraz jego osobiste doświadczenia z chorobą, jak też ewentualne obawy dotyczące bezpieczeństwa zatrudnienia. *Zgodnie z Kodeksem, wykonywanie danej czynności zawodowej przez zawodowego księgowego byłoby zabronione w przypadku, gdy okoliczność związana z chorobą COVID-19 miałyby niepożądany wpływ na osąd o charakterze zawodowym lub gospodarczym dotyczący tej czynności.*

- *Przestrzeganie zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności oznacza zachowywanie staranności, uzyskiwanie i posiadanie specjalistycznej wiedzy oraz umiejętności w celu służenia klientom lub zatrudniającej organizacji oraz stosowanie właściwego osądu przy wykorzystywaniu tej wiedzy i umiejętności.*

Zawodowi księgowi powinni pamiętać, że ograniczenia i wyzwania związane z chorobą COVID-19 nie umniejszają spoczywającego na nich obowiązku wykonywania czynności zawodowych w sposób staranny i kompetentny, w tym odpowiedniego nadzorowania innych osób w ramach zakresu odpowiedzialności, nawet w wirtualnym środowisku pracy.

W sytuacji pandemii jedną z nowych norm stał się dystans społeczny, dlatego też wiele organizacji odwołało kursy ustawicznego doskonalenia zawodowego z osobistym udziałem uczestników. Niemniej jednak dostępne są liczne tego rodzaju kursy w Internecie oraz wiele innych możliwości. Zawodowi księgowi powinni pamiętać, że ograniczenia praktyczne wynikające z pandemii nie ograniczają spoczywającego na nich obowiązku posiadania specjalistycznej wiedzy oraz umiejętności w celu służenia klientom lub zatrudniającej ich organizacji.

- *Przestrzeganie zasady zachowania poufności oznacza przestrzeganie poufności informacji uzyskanych w wyniku zawodowych i gospodarczych powiązań.*

Aby zachować ciągłość działania w sytuacji pandemii, wiele organizacji zatrudniających i firm przeszło na pracę w trybie zdalnym. Ważne jest, aby zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach lub wykonujący wolny zawód byli wyculeni na większe zagrożenie dla poufności danych klientów lub organizacji zatrudniających, w przypadku korzystania z narzędzi technologicznych w czasie pracy zdalnej w domu lub przenoszenia danych na swoje komputery domowe.

Zagrożenia dla bezpieczeństwa są tym większe, gdy organizacja zatrudniająca lub firma nie miały możliwości stworzenia odpowiedniej infrastruktury, mechanizmów kontroli, protokołów lub formalnych zasad wspierających szersze wykorzystanie technologii i narzędzi współpracy przez pracowników w czasie pracy zdalnej.

- *Przestrzeganie zasady profesjonalnego postępowania oznacza przestrzeganie stosownych przepisów prawa i regulacji oraz unikanie jakichkolwiek działań, o których zawodowy księgowy wie lub powinien wiedzieć, że mogłyby zdyskredytować zawod.*

W odpowiedzi na pandemię wiele krajów wprowadziło różne przepisy prawa i regulacje. Obejmują one szereg uregulowań, począwszy od przepisów dotyczących ochrony płac i ulg podatkowych dla przedsiębiorstw do przepisów mających na celu ochronę zdrowia publicznego. *Przestrzegając zasady profesjonalnego postępowania, zawodowi księgowi są zobowiązani do zrozumienia i przestrzegania przepisów prawa i regulacji, które mogą mieć zastosowanie w ich konkretnej sytuacji.*

Co ważne, w dobie kryzysu, kiedy organizacje zatrudniające, klienci, władze i inni interesariusze polegają w tak dużym stopniu na pracy zawodowych księgowych, niezwykle istotne jest, aby zawodowi księgowi postępowali w sposób, który pomoże im wywiązywać się z obowiązku działania w interesie publicznym oraz dbania o dobrą reputację ich zawodu.

Zabezpieczenia

- P:** **Co powinien zrobić zawodowy księgowy, jeżeli dane zabezpieczenie nie jest już dostępne z powodu pandemii COVID-19?**

.....

- O:** Zgodnie z założeniami koncepcyjnymi Kodeksu, zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach lub wykonujący wolny zawód muszą reagować na zidentyfikowane zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad lub, w stosownych przypadkach, dla niezależności, jeżeli zagrożenia te nie są na akceptowalnym poziomie. Założenia koncepcyjne wymagają również, aby zawodowy księgowy pozostał wyculony na nowe informacje oraz zmiany w zakresie faktów i okolicznościach, które wpływają na wnioski księgowego, na temat tego, czy zastosowane zabezpieczenia nadal pozostają odpowiednie. (Zob. paragrafy [R120.5](#) oraz [120.9 A1.](#)) **Zabezpieczenia** to indywidualne lub połączone działania podejmowane przez zawodowego księgowego skutecznie redukujące zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad do akceptowalnego poziomu.

Ograniczenia i zagrożenia zdrowia związane z chorobą COVID-19 mogą utrudniać lub uniemożliwiać zastosowanie danego zabezpieczenia w celu reakcji na zagrożenia. Na przykład:

- W przypadku organizacji lub firm zatrudniających niewielką liczbę pracowników, stosowanie zabezpieczeń, które obejmują restrukturyzację lub podział określonych odpowiedzialności i obowiązków, może być niewykonalne lub niemożliwe ze względu na pandemię COVID-19.

Odpowiednie osoby dokonujące przeglądu, które zostały wyznaczone do poszczególnych zleceń lub zdań mogą być niedostępne z powodu choroby, mogły też zostać przydzielone do innych zadań lub zwolnione.

- Biegli rewidenci przeprowadzający badanie sprawozdań finansowych mogą być zmuszeni do ponownego przeanalizowania planowanych zabezpieczeń w celu przeciwdziałania zagrożeniom dla niezależności. Na przykład, firma świadcząca usługi planowania podatkowego lub inne usługi doradztwa podatkowego na rzecz badanego klienta może z opóźnieniem uzyskać od organu podatkowego interpretację konkretnych porad podatkowych, które mogą uwzględniać w sobie zagrożenia autokontroli lub promowania interesów.

Jeżeli dane zabezpieczenie nie jest już odpowiednie do zmniejszenia zagrożenia do akceptowalnego poziomu, zawodowy księgowy musi podjąć inne działania w reakcji na to zagrożenie. Mogą one obejmować:

- zastosowanie innego zabezpieczenia,
- wyeliminowanie powiązań lub okoliczności stanowiących zagrożenie, lub
- zakończenie czynności zawodowej lub usługi. Zrozumienie konkretnych faktów i okoliczności, stosowanie zawodowego osądu i wykorzystywanie testu racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej pomoże w podjęciu decyzji, czy dane zabezpieczenie jest nadal odpowiednie, czy też należy podjąć inne działania. Ponadto, komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór może pomóc w uzyskaniu informacji o odpowiednich działaniach, które należy podjąć.

Naciski

- P: Na co zawodowi księgowi powinni zwracać uwagę z etycznego punktu widzenia, gdy stają w obliczu nacisków związanych z pandemią COVID-19?**
.....
- O:** Pandemia COVID-19 nie tylko wywołała skutki w zakresie zdrowia publicznego, ale spowodowała też ogromne straty finansowe w gospodarce na całym świecie. W rezultacie wiele przedsiębiorstw i organizacji znajduje się pod znaczną presją, starając się pokryć koszty operacyjne i zapewnić kontynuację działalności.

Zawodowi księgowi pracujący w tych przedsiębiorstwach i organizacjach mogą stanąć z kolei w obliczu różnych nacisków, które mogą doprowadzić do naruszenia przez nich podstawowych zasad. Do przykładów, które mogą być szczególnie istotne w czasach pandemii COVID-19 należą:

- *Naciski dotyczące wpływania na sporządzanie i prezentację informacji.* Zawodowi księgowi mogą na przykład spotkać się z naciskami ze strony przełożonych, klientów lub innych osób, w zakresie:

- raportowania wprowadzających w błąd informacji pożyczkodawcom, wierzycielom lub władzom,
- niewłaściwego przedstawiania przychodu, wydatku lub stóp zwrotu w celu ochrony projektów kapitałowych i przejęć.

- *Naciski związane z zachętami.* Pandemia COVID-19 stwarza większe możliwości oferowania zachęt w celu osiągnięcia nielegalnego zysku. Na przykład, na zawodowych księgowych mogą być wywierane naciski, aby oferowali lub przyjęli zachęty w celu zaopatrzenia się w deficytowe w czasie pandemii środki ochrony osobistej, bądź też przyjęli niezgodny z prawem wniosek o dotację państwową lub pożyczkę.

Kodeks (Rozdział 250 w przypadku zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach oraz Rozdział 340 w przypadku zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód) zabrania zawodowym księgowym oferowania i przyjmowania zachęt, które mają na celu niewłaściwy wpływ na zachowanie odbiorcy bądź innej osoby (lub są tak postrzegane z punktu widzenia racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej).

- *Naciski na działanie bez wiedzy specjalistycznej lub należytej staranności.* Nagłe przejście na pracę zdalną, w połączeniu z presją, z jaką boryka się wiele podmiotów starając się zachować rentowność, może skutkować naciskami na zawodowych księgowych ze strony przełożonych, klientów lub innych osób na wykonanie zadania bez wystarczających umiejętności lub szkolenia, czy też w terminach niemożliwych do zrealizowania.

- *Naciski związane z naruszeniem przepisów prawa i regulacji.* Może się zdarzyć na przykład, że zawodowi księgowi będą poddawani naciskom ze strony swoich przełożonych lub innych osób, aby sfałszowali informacje podawane we wnioskach o subsydiowane pożyczki lub dotacje państwowe z tytułu pandemii COVID-19. Falszowanie takich informacji godziłoby w uczciwość zawodowego księgowego.

- *Naciski związane z konfliktami interesów.* Zawodowy księgowy odpowiedzialny za wybór dostawcy może znaleźć się pod presją, aby wybrać na dostawcę usług członka rodziny doświadczającego trudności finansowych z powodu pandemii COVID-19.

Kodeks zakazuje zawodowym księgowym zezwalania, aby naciski ze strony innych osób skutkowały naruszeniem zgodności z podstawowymi zasadami. Zabrania on również stosowania nacisków wobec innych osób, które skutkowałyby naruszeniem przez nich podstawowych zasad. Kodeks wyjaśnia jak identyfikować, oceniać i reagować na zagrożenia stworzone przez naciski.



Sporządzanie i prezentacja informacji

P: Jakie kwestie są szczególnie ważne przy sporządzaniu lub prezentacji informacji podczas pandemii COVID-19?

O: Dzięki posiadanej wiedzy, umiejętnościom i doświadczeniu w sporządzaniu i prezentowaniu informacji, zawodowi księgowi są idealnie przygotowani do wspierania organizacji zatrudniających, klientów, agencji rządowych i organów władz publicznych w przechodzeniu przez okres pandemii. Kodeks wymaga, aby podczas sporządzania lub prezentacji informacji zawodowy księgowy czynił to w sposób nie wprowadzający w błąd, ani nie wpływający w niewłaściwy sposób na wynikający z umowy lub regulacji rezultat. Kodeks wymaga również, aby zawodowi księgowi stosowali zawodowy osąd do przedstawienia faktów dokładnie i kompletnie we wszystkich istotnych aspektach, wyraźnego opisanie prawdziwego charakteru transakcji i działalności gospodarczej oraz klasyfikowania i zapisywania informacji w odpowiednim czasie i we właściwy sposób. (Zob. paragraf [R220.4](#).) Kodeks stwierdza również, że sporządzanie lub prezentacja informacji mogłyby wymagać rozważnego postępowania podczas dokonywania zawodowych osądów. (Zob. paragraf [R220.5](#).)

W wyniku pandemii wiele podmiotów stoi w obliczu kryzysu płynności lub wypłacalności. W sytuacjach kryzysowych zawodowi księgowi muszą pamiętać o możliwości i ryzyku tworzenia przez poszczególne podmioty błędnej sprawozdawczości w odniesieniu do negatywnych wydarzeń, nieujawniania istotnych informacji bądź też przedstawiania fałszywego lub wprowadzającego w błąd obrazu sytuacji finansowej. Ponadto kryzys powoduje, że podmioty mogą tworzyć sztucznie zawyżone rezerwy (ang. „cookie jar”) w celu wygładzania wyników finansowych w przyszłości. Wymienione wyżej obowiązki etyczne zawodowych księgowych nabierają zatem szczególnego znaczenia. *Ponadto Kodeks stanowi, że zawodowy księgowy nie postępuje rozważnie, w sposób zamierzony wprowadzając inne osoby w błąd lub wpływając na wynikający z umowy lub regulacji niewłaściwy rezultat.*

Zawodowi księgowi muszą również przestrzegać zawsze podstawowych zasad i dbać o reputację zawodu. (Zob. pytanie 1.)

Naruszenie przepisów prawa i regulacji (ang. NOCLAR)

P: Jakie ważne kwestie należy wziąć pod uwagę jeśli chodzi o nieprzestrzeganie przepisów prawa i regulacji (ang. NOCLAR) w sytuacji pandemii COVID-19?

O: Naruszenie przepisów prawa i regulacji („naruszenie”) oznacza czyny zaniechania lub umyślne bądź nieumyślne popełnienie czynów, sprzeczne z obowiązującymi przepisami prawa lub regulacjami, dokonane przez organizację zatrudniającą zawodowego księgowego lub przez klienta, bądź też przez osoby sprawujące nadzór, zarząd lub przez inne osoby pracujące dla lub pod kierownictwem organizacji zatrudniającej bądź klienta.

Zawodowi księgowi muszą być wyczuleni na fakt, że pandemia stworzyła znaczne możliwości popełniania oszustw, w tym oszustw związanych z zamówieniami (zwłaszcza na środki ochrony osobistej), oszustw internetowych (takich jak sprzedaż fałszywych towarów medycznych), oszustw związanych z wnioskami o pomoc ze strony władz oraz oszustw związanych z podawaniem się za organizacje charytatywne. Niektóre przedsiębiorstwa mogą również, umyślnie lub nieumyślnie, naruszać przepisy prawne i regulacje dotyczące zdrowia i bezpieczeństwa publicznego związane z chorobą COVID-19, jak również te dotyczące zatrudnienia i świadczeń pracowniczych.

Ponadto pandemia spowodowała, że wiele podmiotów zmaga się z szeregiem pilnych wyzwań o charakterze biznesowym i operacyjnym, w tym związanych z kapitałem ludzkim, płynnością i wypłacalnością.

Wynikające z tego wyzwania finansowe i inne presje mogą mieć wpływ na wdrażanie procedur i zasad organizacyjnych (polityki organizacyjnej), które mają pomóc w zapewnieniu przestrzegania przepisów prawa i regulacji, a także wpływać na nadzór nad takimi procedurami i polityką. W rezultacie niektóre podmioty mogą nie spełniać pewnych wymogów prawnych lub regulacyjnych.

Kodeks ustanawia kompleksowe ramy reagowania przez zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach ([Rozdział 260](#)) oraz zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód ([Rozdział 360](#)) na naruszenia lub podejrzaną naruszenia, w tym omówienie sprawy z kierownictwem, eskalacja sprawy w zatrudniającej organizacji lub u klienta, ocena odpowiedniości reakcji kierownictwa oraz osób sprawujących nadzór oraz ustalenie, czy potrzebne są dalsze działania w interesie publicznym.

IESBA prowadzi [stronę internetową](#) poświęconą tematyce naruszeń zawierającą zasoby, w tym publikacje pytań i odpowiedzi przygotowanych przez pracowników IESBA, w celu ułatwienia stosowania zapisów Kodeksu dotyczących naruszeń.



Zagadnienia odnoszące się do biegłych rewidentów i innych zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód

Wynagrodzenie

P: Jakie kwestie dotyczące wynagrodzeń od klientów stają się szczególnie ważne w czasach pandemii COVID-19?

O: Presja na obniżanie wynagrodzenia

Kodeks nie określa poziomu wynagrodzenia, które firmy powinny proponować swoim klientom za oferowane usługi.

W rzeczywistości Kodeks stanowi, że zawodowy księgowy mógłby podać dowolne wynagrodzenie, które jest uważane za odpowiednie. (Zob. paragraf [330.3 A2](#).)

Wiele podmiotów odczuwa jednak istotne napięcia o charakterze finansowym, a nawet doświadcza trudności finansowych z powodu pandemii COVID-19. W rezultacie firmy mogą stanąć w obliczu znacznej presji ze strony klientów na obniżenie wynagrodzenia za usługi, które już są w trakcie lub mają być wykonywane.

Kodeks zwraca jednak uwagę, że poziom podanego wynagrodzenia wywołuje zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasady kompetencji zawodowych i należytej staranności, jeżeli podane wynagrodzenie jest tak niskie, że mogłoby to utrudniać wykonanie zlecenia zgodnie z obowiązującymi standardami technicznymi i zawodowymi. (Zob. paragraf [330.3 A2](#).)

Kodeks zawiera wskazówki dotyczące czynników mających znaczenie dla oceny poziomu takiego zagrożenia oraz działań, które mogłyby stanowić zabezpieczenia w reakcji na takie zagrożenie. (Zob. paragraf [330.3 A3-A4](#).)

W kontekście zlecenia badania, presja ze strony klienta badania na obniżenie poziomu wynagrodzenia za badanie może być większa, jeżeli, reagując na problemy związane z badaniem, powstałe w wyniku pandemii, firma musi wykonać dodatkowe prace. Kodeks wyraźnie stwierdza, że poziom wynagrodzeń mógłby wywołać zagrożenie czerpania korzyści własnych lub zastraszenia. (Zob. paragraf [410.2](#).) Firmy powinny stosować założenia koncepcyjne w celu identyfikacji, oceny i reakcji na takie zagrożenie dla niezależności.

Zaległe wynagrodzenia

W odniesieniu do zleceń badania, Kodeks stanowi, że zagrożenie czerpania korzyści własnych mogłoby powstać, jeżeli znacząca część wynagrodzeń nie jest zapłacona przed wydaniem sprawozdania z badania za rok następnym.

Kodeks dodaje, że zazwyczaj oczekuje się, iż firma zwróci się z prośbą o dokonanie zapłaty takiego wynagrodzenia przed wydaniem sprawozdania z badania. (Zob. paragraf [410.7 A1](#).)

Z uwagi na bezprecedensowe środki podjęte przez rządy na całym świecie w celu tymczasowego zamknięcia przedsiębiorstw i ograniczenia przemieszczania się w celu kontroli rozprzestrzeniania się choroby COVID-19, wiele podmiotów doświadcza obecnie poważnych problemów z płynnością oraz innych trudności finansowych.

W rezultacie firmy mogą stwierdzić, że niektórzy klienci badania nie są w stanie lub nie chcą zapłacić części bądź całości zaległego wynagrodzenia.

Przypomina się firmom, że w przypadku, gdy znacząca część wynagrodzeń należnych od klienta badania pozostaje przez długi czas niezapłacona, Kodeks wymaga od nich ustalenia, czy zaległe wynagrodzenia mogłyby stanowić odpowiednik pożyczki udzielonej klientowi, oraz czy odpowiednim jest, aby firma została ponownie wybrana lub kontynuowała zlecenie badania. (Zob. paragraf [R410.8](#).) Jeśli takie sytuacje się pojawiają, zachęca się firmy do analizy sposobów ograniczenia potencjalnych zagrożeń dla ich niezależności wspólnie z kierownictwem klientów badania lub z osobami sprawującymi nadzór nad tymi klientami, na przykład poprzez wprowadzenie płatności ratalnych.



Funkcja wyszukiwania w Elektronicznym Kodeksie IESBA może pomóc firmom zapoznać się z rodzajami usług nieatestacyjnych, o których mowa w Kodeksie. Na przykład:

- Wyszukiwanie według frazy „zastosowanie standardów lub zasad rachunkowości” i „świadczanie doradztwa” może pomóc firmom w uzyskaniu wskazówek dotyczących czynników, które należy uwzględnić przy ustalaniu dopuszczalności świadczenia doradztwa na rzecz klientów badania w zakresie stosowania standardów sprawozdawczości finansowej w kontekście panującej pandemii.
- Wyszukiwanie frazy „wspieranie w pozyskiwaniu finansowania dla transakcji” może nakierować firmy na istotne kwestie, które należy rozważyć przy podejmowaniu decyzji, czy i w jaki sposób pomóc klientom badania doświadczającym presji finansowej ze względu na COVID-19.

➤ *Usługi nieatestacyjne nie mogą wiązać się z przyjęciem obowiązków zarządczych dla klienta badania.*

Obowiązki zarządcze obejmują kontrolowanie, prowadzenie i zarządzanie jednostką, w tym podejmowanie decyzji dotyczących pozyskiwania, wykorzystywania i kontrolowania zasobów ludzkich, finansowych, technologicznych, rzeczowych i niematerialnych. (Zob. paragrafy R600.7 do 600.7 A1.) Kodeks wyjaśnia, że świadczenie usług nieatestacyjnych dla klienta badania wywołuje zagrożenia autokontroli i czerpania korzyści własnych, jeżeli firma lub firma należąca do sieci przyjmuje obowiązki zarządcze. Przyjęcie obowiązków zarządczych wywołuje również zagrożenie nadmiernej zażyłości i mogłoby wywołać zagrożenie promowania interesów, ponieważ firma staje się zbyt blisko związana z poglądami i interesami kierownictwa jednostki. (Zob. paragraf 600.7 A2.)

➤ *Aby uniknąć przyjęcia obowiązków zarządczych, firma musi upewnić się, że kierownictwo klienta dokonuje wszystkich osądów i podejmuje decyzje, które są właściwe dla ich obowiązków. Obejmuje to zapewnienie, że kierownictwo klienta: (Zob. paragraf R600.8.)*

- wyznacza osobę posiadającą odpowiednie umiejętności, wiedzę i doświadczenie, która będzie cały czas odpowiedzialna za decyzje klienta i nadzór nad pracą firmy,
- sprawuje nadzór nad pracą firmy i ocenia zgodność rezultatów z celami klienta,
- przyjmuje odpowiedzialność za jakiegokolwiek działania, które zostaną podjęte w rezultacie usług nieatestacyjnych.

➤ *Usługa nieatestacyjna nie może stwarzać zagrożenia dla niezależności, którego nie można wyeliminować lub zredukować do akceptowalnego poziomu. (Zob. paragraf R600.4.) Firma musi stosować założenia koncepcyjne w celu identyfikacji, oceny i reakcji na wszelkie zagrożenia dla niezależności wynikające ze świadczenia usługi nieatestacyjnej. Kodeks zawiera wskazówki dotyczące:*

- czynników, które mają znaczenie dla oceny poziomu zagrożenia wywołanego podczas świadczenia usługi nieatestacyjnej dla klienta badania. (Zob. paragrafy 600.5 A1 do 600.5 A2.)
- działań, w tym zabezpieczeń, które mogłyby stanowić reakcję na takie zagrożenia. (Zob. paragrafy 600.6 A1 do 600.6 A3.)

➤ *Firma nie może oceniać ani wynagradzać swoich partnerów w oparciu o sukcesy w sprzedaży usług nieatestacyjnych dla klientów badania. Rozdział 411 Kodeksu zawiera istotne rozważania dla firm dotyczące ich oceny polityki wynagrodzeń z uwagi na presję finansową wynikającą z pandemii COVID-19.*

W przypadku, gdy istnieją szczególne przepisy prawne i regulacje mające zastosowanie do świadczenia usług nieatestacyjnych związanych z COVID-19 na rzecz klientów badania, przypomina się firmom również o konieczności pełnego zrozumienia wymogów prawnych i regulacyjnych oraz ich przestrzegania.

P: Jakie kwestie są szczególnie ważne, gdy klienci badania zwracają się do firm o pomoc w zapewnieniu finansowania lub wsparcia finansowego w czasie pandemii COVID-19?

O: Wprowadzana przez władze kwarantanna mająca na celu spłaszczenie krzywej pandemii spowodowała poważne ograniczenie działalności zarówno dużych, jak i małych podmiotów, prowadząc do znacznych strat finansowych, a dla wielu z nich także do groźby bankructwa w razie braku krótkoterminowego finansowania lub wsparcia finansowego. Firmy mogą zatem znaleźć się pod presją ze strony klientów badania, w szczególności małych i średnich przedsiębiorstw oczekujących pomocy w staraniach o pozyskanie funduszy od kredytodawców lub na szerszych rynkach finansowych, bądź w ubieganiu się o rządowe programy wsparcia finansowego związane z pandemią COVID-19.

Firmy mogą świadczyć taką pomoc klientom badania poprzez świadczenie określonych usług nieatestacyjnych, na przykład sporządzanie prospektywnych informacji finansowych i wykonywanie zleceń przeprowadzenia wyceny. W celu zachowania przez cały czas swojej niezależności firmy powinny jednakże zwracać szczególną uwagę na następujące kluczowe postanowienia Kodeksu.

➤ *Usługa nie może być zabroniona przez Kodeks. Kodeks określa usługi, które są zakazane, w szczególności w przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego. Niektóre usługi są dopuszczalne tylko w razie spełnienia określonych warunków.*

W przypadku klientów badania będących jednostkami zainteresowania publicznego, zachęca się firmy do zapoznania się z opracowaną przez pracowników IESBA publikacją pt. „Podsumowanie zakazów mających zastosowanie do badania sprawozdań finansowych jednostek zainteresowania publicznego” (ang. [Summary of Prohibitions Applicable to Audits of PIEs](#)).



Może też mieć miejsce sytuacja, w której klienci badania zwrócą się do firm z prośbą o tymczasowe oddelegowanie pracowników do pracy w miejsce pracowników klienta, którzy będą niedostępni z powodu choroby COVID-19 lub z innych związanych z nią przyczyn. Rozdział 525 Kodeksu zawiera odpowiednie postanowienia dla firm, którymi powinny się kierować w rozważaniach dotyczących niezależności w związku z tymczasowym oddelegowaniem pracowników.

Wreszcie, obsługując swoich klientów, firmy powinny mieć na uwadze wszelkie potencjalne konflikty interesów. Do konfliktu interesów może przykładowo dojść w sytuacji, gdy firma obsługuje klienta w zakresie ubiegania się o dotację związaną z pandemią COVID-19, jednocześnie świadcząc zawodowe usługi dla agencji rządowej odpowiedzialnej za rozpatrywanie wniosków i udzielanie tych dotacji. Rozdział 310 Kodeksu zawiera postanowienia, które mają kierować postępowaniem firm w sytuacjach, w których może dojść do konfliktu interesów.

Długotrwała współpraca, z uwzględnieniem rotacji partnerów

P: Czy Kodeks przewiduje jakiegokolwiek wyjątki, jeżeli okoliczności związane z pandemią COVID-19 uniemożliwiają firmie rotację partnera odpowiedzialnego za zlecenie badania dla klienta będącego jednostką zainteresowania publicznego w wyniku długotrwałej współpracy z tym klientem?

O: Tak. Firmy, zwłaszcza te mniejsze, mogą stanąć przed wyzwaniem związanym z nieprzewidzianym zmniejszeniem dostępności personelu z powodu zachorowania niektórych partnerów na COVID-19, w związku z czym mogą nie być w stanie przeprowadzić planowanej rotacji partnerów w przypadku danego zlecenia badania. Jeśli partner, który ma być odpowiedzialny za dane zlecenie nie jest w stanie podjąć się tego zadania z powodu zachorowania na COVID-19, paragraf R540.7 Kodeksu przewiduje wyjątek od wymogu rotacji partnerów, zezwalając partnerowi odpowiedzialnemu za zlecenie na świadczenie usług przez kolejny rok, pod warunkiem spełnienia określonych warunków, w tym uzyskania zgody osób sprawujących nadzór.

Paragraf R540.9 Kodeksu przewiduje również wyjątek od wymogu rotacji kluczowych partnerów badania, jeżeli odpowiedni organ regulacyjny w danym systemie prawnym udzielił zwolnienia z rotacji partnera w takich okolicznościach. Organ regulacyjny musiałby określić inne wymogi, które powinny mieć zastosowanie, takie jak okres, w którym kluczowy partner badania może być zwolniony z rotacji lub regularnego niezależnego przeglądu zewnętrznego.

Publikacja IESBA pt. „Długotrwała współpraca personelu z klientem badania” (ang. *Long Association of Personnel with an Audit Client*) przygotowana w formie pytań i odpowiedzi podkreśla i wyjaśnia niektóre aspekty zawartych w Kodeksie postanowień dotyczących długotrwałej współpracy personelu.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

P: Jakie kwestie mogą być istotne, jeśli chodzi o komunikowanie się firm z osobami sprawującymi nadzór w czasie pandemii COVID-19?

O: Kodeks zawiera przepisy dotyczące komunikacji firm z osobami sprawującymi nadzór, na przykład w związku z naruszeniami przepisów prawa i regulacji, (Zob. paragrafy R260.14 i R360.14) ogólnie kwestiami niezależności, (Zob. paragrafy 400.40 A2.) oraz naruszeniami wymogów niezależności. (Zob. paragraf R400.84.)

Pandemia COVID-19 spowodowała znaczące zakłócenia w działalności jednostek, a także w sposobie, w jaki firmy współpracują z klientami badania, w tym z osobami sprawującymi nadzór. Wprowadzone przez władze środki mające na celu zapewnienie dystansu społecznego oraz środki bezpieczeństwa podejmowane przez podmioty i firmy mogą mieć wpływ na przyjęcie podejścia do takiej komunikacji oraz czas, w którym będzie się ona odbywała. Mogą na przykład wystąpić opóźnienia w komunikacji. Konieczne może być również ustanowienie w bezpieczny sposób kanałów komunikacji zdalnej. Wyznaczeni przedstawiciele osób sprawujących nadzór mogą być w niektórych przypadkach niedostępni lub nie będzie możliwości skontaktowania się z nimi z powodu choroby COVID-19 lub z innych związanych z nią przyczyn.

Dlatego też ważne jest, aby firmy podeszły proaktywnie do współpracy z osobami sprawującymi nadzór w celu uzgodnienia, w jaki sposób kwestie związane z etyką i niezależnością można podnosić i omawiać skutecznie oraz we właściwym czasie. Jednocześnie konieczne może być uzgodnienie planów awaryjnych lub rozwiązań alternatywnych na wypadek zmiany okoliczności. Przypomina się również firmom, aby rozważyły, czy o zagadnieniach etycznych oraz kwestiach związanych z niezależnością wynikających z pandemii COVID-19 należy informować wszystkie osoby sprawujące nadzór, czy też właściwsze byłoby informowanie określonej podgrupy, np. komitetu audytu.

O IESBA

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).

IESBA uważa, że jeden zbiór wysokiej jakości norm etycznych podnosi jakość i spójność usług świadczonych przez zawodowych księgowych, przyczyniając się tym samym do zwiększenia publicznego zaufania do zawodu księgowego. IESBA ustanawia swoje standardy w interesie publicznym przy wsparciu ze strony Consultative Advisory Group IESBA (grupa konsultacyjno-doradcza) oraz pod nadzorem Public Interest Oversight Board – PIOB (Rada Nadzoru nad interesem publicznym).

Kontakt:

James Gunn, Dyrektor zarządzający odpowiedzialny za standardy zawodowe (jamesgunn@ProfStds.org)

Ken Siong, Dyrektor techniczny wyższego szczebla (kensiong@ethicsboard.org)

Diane Jules, Zastępca dyrektora (dianejules@ethicsboard.org)

Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności), wstępny projekt, dokumenty konsultacyjne oraz inne publikacje IESBA wydała oraz posiada do nich prawa autorskie IFAC.

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.

„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.

Niniejszy dokument *COVID-19: Aspekty etyczne oraz rozważania dotyczące niezależności* opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w maju 2020 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w listopadzie 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 *COVID-19: Aspekty etyczne oraz rozważania dotyczące niezależności* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *COVID-19: Aspekty etyczne oraz rozważania dotyczące niezależności* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *COVID-19: Ethics and Independence Considerations*.

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

Opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC), 529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

Prawa autorskie © maj 2020 r. IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone. W celu odtwarzania, przechowywania, przekazywania lub wykorzystywania w podobny sposób niniejszego dokumentu wymagana jest pisemna zgoda IFAC, z wyjątkiem przypadków, gdy dokument jest wykorzystywany wyłącznie do niekomercyjnego użytku indywidualnego.

Kontakt: permissions@ifac.org.