

Załącznik nr 1.28 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

Materiał o charakterze edukacyjnym

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych
przyjętych
uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. (zmiany zaznaczone na niebiesko)
oraz uchwałą nr 2731/50a/2023 KRBR z dnia 5 maja 2023 r. (zmiany zaznaczone na fioletowo)**

KRAJOWY STANDARD BADANIA 620

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 620

WYKORZYSTANIE PRACY EKSPERTA BIEGŁEGO REWIDENTA

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 620
WYKORZYSTANIE PRACY EKSPERTA BIEGŁEGO REWIDENTA
(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze
rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1-2
Odpowiedzialność biegłego rewidenta za opinię z badania	3
Data wejścia w życie	4
Cele	5
Definicje	6
Wymogi	
Ustalanie zapotrzebowania na eksperta biegłego rewidenta.....	7
Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania	8
Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta biegłego rewidenta	9
Uzyskiwanie zrozumienia dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta biegłego rewidenta	10
Ustalenia umowne z ekspertem biegłego rewidenta	11
Ocena adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta	12-13
Odniesienie do eksperta biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta	14-15
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Definicja eksperta biegłego rewidenta.....	A1-A3
Określenie zapotrzebowania na eksperta biegłego rewidenta.....	A4-A9
Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania	A10-A13
Kompetencje, zdolności i obiektywizm eksperta biegłego rewidenta	A14-A20
Uzyskanie zrozumienia dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta biegłego rewidenta	A21-A22
Ustalenia umowne z ekspertem biegłego rewidenta	A23-A31
Ocena adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta	A32-A40
Odniesienie do eksperta biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta	A41-A42
Załącznik: Rozważania dotyczące ustaleń umownych pomiędzy biegłym rewidentem a zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 620 „Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta” należy odczytywać w kontekście MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków biegłego rewidenta odnoszących się do pracy osoby lub organizacji w dziedzinie specjalistycznej wiedzy innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, gdy praca ta jest wykorzystywana w celu wsparcia biegłego rewidenta w uzyskiwaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

~~2. Niniejszy MSB nie dotyczy:~~

~~(a) sytuacji, gdy w skład zespołu wykonującego zlecenie wchodzi osoba posiadająca specjalistyczną wiedzę w wyspecjalizowanym obszarze rachunkowości lub rewizji finansowej albo zespół przeprowadza konsultacje z taką osobą lub organizacją, czego dotyczy MSB 220¹, lub~~

~~(b) gdy biegły rewident wykorzystuje pracę osoby lub organizacji posiadającej specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, których praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę jako wsparcie przy sporządzaniu sprawozdania finansowego (ekspert kierownictwa), czego dotyczy MSB 500².~~

2. Niniejszy MSB nie dotyczy:

(a) sytuacji, gdy w skład zespołu wykonującego zlecenie wchodzi osoba posiadająca specjalistyczną wiedzę w wyspecjalizowanym obszarze rachunkowości lub rewizji finansowej albo zespół przeprowadza konsultacje z taką osobą lub organizacją, czego dotyczy MSB 220 (zmieniony)¹, lub

(b) gdy biegły rewident wykorzystuje pracę osoby lub organizacji posiadającej specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, których praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę jako wsparcie przy sporządzaniu sprawozdania finansowego (ekspert kierownictwa), czego dotyczy MSB 500².

Odpowiedzialność biegłego rewidenta za opinię z badania

3. Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania; odpowiedzialności tej nie ogranicza fakt wykorzystania pracy eksperta biegłego rewidenta. Tym niemniej, jeżeli biegły rewident wykorzystując pracę takiego eksperta zgodnie z niniejszym MSB stwierdza, że praca eksperta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta, wówczas może przyjąć ustalenia lub wnioski w dziedzinie wiedzy eksperta za odpowiednie dowody badania.

Data wejścia w życie

4. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

¹ MSB 220 „Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego”, paragrafy A10, A20-A22.

² MSB 500 „Dowody badania”, paragrafy A34-A48.

¹ MSB 220 (zmieniony) „Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego”, paragraf A19.

² MSB 500 „Dowody badania”, paragrafy A45-A59.

Cele

5. Celami biegłego rewidenta są:
 - (a) ustalanie, czy wykorzystać pracę eksperta biegłego rewidenta oraz
 - (b) w przypadku wykorzystania pracy eksperta biegłego rewidenta, ustalenie czy praca ta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta.

Definicje

6. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:
 - (a) Ekspert biegłego rewidenta – osoba lub organizacja posiadająca specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez biegłego rewidenta jako wsparcie w uzyskiwaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Ekspertem biegłego rewidenta może być wewnętrzny ekspert (którym może być partner³ lub członek personelu, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo przez firmę lub firmę należącą do sieci, do której należy biegły rewident) lub zewnętrzny ekspert. (Zob. par. A1-A3)
 - (b) Specjalistyczna wiedza – umiejętności, wiedza i doświadczenie w określonej dziedzinie.
 - (c) Ekspert kierownictwa – osoba lub organizacja posiadająca specjalistyczną wiedzę w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana przez jednostkę jako wsparcie przy sporządzaniu przez nią sprawozdania finansowego.

Wymogi

Ustalanie zapotrzebowania na eksperta biegłego rewidenta

7. Jeżeli specjalistyczna wiedza w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa jest konieczna do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident określa*, czy wykorzystać pracę eksperta biegłego rewidenta. (Zob. par. A4-A9)

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania

~~8. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta odnoszących się do wymogów z paragrafów 9-13 niniejszego MSB będzie się różnił w zależności od okoliczności. Ustalając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres tych procedur, biegły rewident rozważa: (zob. par. A10)~~

- ~~(a) rodzaj sprawy, której dotyczy praca eksperta,~~
- ~~(b) ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawie, której dotyczy praca tego eksperta,~~

³ Pojęcia „partner” i „firma” należy odczytywać, tam, gdzie to konieczne, jako odnoszące się do ich odpowiedników w sektorze publicznym.

* *Uw. tłum.* - Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

- ~~(c) — znaczenie pracy tego eksperta w kontekście badania,~~
 - ~~(d) — wiedzę biegłego rewidenta oraz jego doświadczenie z wcześniej wykonaną przez tego eksperta pracą,~~
 - ~~(e) — czy ekspert ten podlega zasadom i procedurom kontroli jakości firmy. (Zob. par. A11-A13)~~
8. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta odnoszących się do wymogów z paragrafów 9-13 niniejszego MSB będzie się różnił w zależności od okoliczności. Ustalając rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres tych procedur, biegły rewident rozważa sprawy obejmujące: (zob. par. A10)
- (a) rodzaj sprawy, której dotyczy praca eksperta,
 - (b) ryzyka istotnego zniekształcenia w sprawie, której dotyczy praca tego eksperta,
 - (c) znaczenie pracy tego eksperta w kontekście badania,
 - (d) wiedzę biegłego rewidenta oraz jego doświadczenie z wcześniej wykonaną przez tego eksperta pracą,
 - (e) czy ekspert ten podlega systemowi zarządzania jakością firmy biegłego rewidenta. (Zob. par. A11-A13)

czy ekspert ten podlega systemowi zarządzania jakością firmy biegłego rewidenta. (Zob. par. A11-A13)

Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta biegłego rewidenta

9. Biegły rewident ocenia, czy ekspert biegłego rewidenta posiada niezbędne dla celów biegłego rewidenta kompetencje, umiejętności i obiektywizm. W przypadku zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta, ocena obiektywizmu obejmuje uzyskanie informacji na temat interesów i powiązań, które mogą stwarzać zagrożenie dla obiektywizmu tego eksperta. (Zob. par. A14-A20)

Uzyskiwanie zrozumienia dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta biegłego rewidenta

10. Biegły rewident uzyskuje wystarczające zrozumienie dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta biegłego rewidenta, aby umożliwić: (zob. par. A21-A22)
- (a) ustalenie rodzaju, zakresu i celów pracy tego eksperta dla celów biegłego rewidenta,
 - (b) ocenę adekwatności tej pracy dla celów biegłego rewidenta.

Ustalenia umowne z ekspertem biegłego rewidenta

11. Biegły rewident uzgadnia, w miarę potrzeby na piśmie, następujące sprawy z ekspertem biegłego rewidenta: (zob. par. A23-A26)
- (a) rodzaj, zakres i cele pracy eksperta, (zob. par. A27)
 - (b) role i obowiązki odpowiednio, biegłego rewidenta i eksperta, (zob. par. A28-A29)
 - (c) rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres komunikacji pomiędzy biegłym rewidentem a ekspertem, w tym formę wszelkich raportów przedkładanych przez eksperta, (zob. par. A30)
 - (d) potrzebę przestrzegania przez eksperta biegłego rewidenta wymogów zachowania poufności. (Zob. par. A31)

Ocena adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta

12. Biegły rewident ocenia, czy praca eksperta biegłego rewidenta jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta, w tym: (zob. par. A32)
 - (a) stosowność i racjonalność ustaleń lub wniosków eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami badania, (zob. par. A33-A34)
 - (b) jeżeli praca eksperta obejmuje wykorzystanie znaczących założeń oraz metod, stosowność i racjonalność tych założeń i metod w danych okolicznościach, (zob. par. A35-A37)
 - (c) jeżeli praca eksperta obejmuje wykorzystanie danych źródłowych, które są znaczące dla pracy eksperta, stosowność, kompletność i dokładność danych źródłowych. (Zob. par. A38-A39)
13. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że praca eksperta biegłego rewidenta nie jest adekwatna dla celów biegłego rewidenta, wówczas: (zob. par. A40)
 - (a) uzgadnia z ekspertem rodzaj i zakres dalszej pracy, która będzie wykonana przez eksperta,
 - (b) przeprowadza dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności.

Odniesienie do eksperta biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta

14. Biegły rewident w sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię nie odnosi się do pracy eksperta biegłego rewidenta, chyba że wymagają tego przepisy prawa lub regulacja. Jeżeli przepisy prawa lub regulacja wymagają takiego odniesienia, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że odniesienie to nie ogranicza jego odpowiedzialności za wyrażoną opinię. (Zob. par. A41)
15. Jeżeli biegły rewident w sprawozdaniu odnosi się do pracy eksperta biegłego rewidenta, ponieważ odniesienie to jest przydatne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że odniesienie to nie ogranicza jego odpowiedzialności za tę opinię. (Zob. par. A42)

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Definicja eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 6(a))

- A1. Specjalistyczna wiedza z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa może obejmować specjalistyczną wiedzę w odniesieniu do spraw takich jak:
 - wycena złożonych instrumentów finansowych, gruntów i budynków, budowli i maszyn, biżuterii, dzieł sztuki, antyków, wartości niematerialnych, aktywów nabytych i zobowiązań zaciągniętych w wyniku połączeń jednostek oraz aktywów, które mogły utracić wartość,
 - aktuarialna kalkulacja zobowiązań związanych z umowami ubezpieczeniowymi lub planami świadczeń pracowniczych,
 - oszacowanie złóż ropy naftowej i gazu,
 - wycena zobowiązań środowiskowych oraz kosztów rekultywacji,

- interpretacja umów, przepisów prawa i regulacji,
 - analizy złożonych lub nietypowych zagadnień prawa podatkowego.
- A2. W wielu przypadkach, rozróżnienie pomiędzy specjalistyczną wiedzą w rachunkowości lub rewizji finansowej, a specjalistyczną wiedzą w innej dziedzinie będzie proste, nawet jeśli rozróżnienie dotyczy wyspecjalizowanego obszaru rachunkowości lub rewizji finansowej. Na przykład, osobę posiadającą specjalistyczną wiedzę w stosowaniu metod rachunkowości dotyczących odroczonego podatku dochodowego można łatwo odróżnić od eksperta z zakresu prawa podatkowego. Pierwszej z tych osób dla celów niniejszego MSB nie uznaje się za eksperta, gdyż jej wiedza stanowi specjalistyczną wiedzę z zakresu rachunkowości, natomiast druga jest, w myśl niniejszego MSB, ekspertem, gdyż jej wiedza stanowi specjalistyczną wiedzę z zakresu prawa. Podobne rozróżnienia mogą być również dokonane w innych obszarach, na przykład specjalistycznej wiedzy z dziedziny metod rachunkowości instrumentów finansowych oraz specjalistycznej wiedzy z dziedziny złożonego modelowania dla celów wyceny instrumentów finansowych. W niektórych przypadkach, jednakże, w szczególności dotyczących nowych dziedzin wiedzy z rachunkowości lub rewizji finansowej, rozróżnienie pomiędzy wyspecjalizowanymi dziedzinami rachunkowości lub rewizji finansowej a specjalistyczną wiedzą w innej dziedzinie, będzie sprawą zawodowego osądu. Mające zastosowanie zasady i standardy zawodowe dotyczące wymogów z zakresu edukacji i kompetencji dla księgowych oraz biegłych rewidentów mogą wspomóc biegłego rewidenta w sformułowaniu osądu na ten temat.⁴
- A3. Stosowanie zawodowego osądu jest niezbędne podczas rozważania w jaki sposób na wymogi niniejszego MSB wpływa fakt, że ekspertem biegłego rewidenta może być osoba lub organizacja. Na przykład, gdy oceniane są kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta biegłego rewidenta, może się okazać, że ekspertem jest organizacja, z której usług biegły rewident wcześniej korzystał, ale biegły rewident nie ma doświadczenia we współpracy z ekspertem wyznaczonym przez organizację do danego zlecenia; może też wystąpić sytuacja odwrotna: biegły rewident może być zaznajomiony z pracą danego eksperta, ale nie z pracą organizacji, do której ekspert dołączył. W każdym z tych przypadków, zarówno osobiste cechy danego eksperta, jak i cechy zarządcze organizacji (takie jak systemy kontroli jakości wdrażane przez organizację) mogą być odpowiednie dla oceny biegłego rewidenta.

Ustalanie zapotrzebowania na eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 7)

Określenie zapotrzebowania na eksperta biegłego rewidenta (zob. par. 7)

- ~~A4. Ekspert biegłego rewidenta może być potrzebny, aby wesprzeć biegłego rewidenta w jednej lub kilku z poniższych dziedzin:~~
- ~~• uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, w tym jej kontroli wewnętrznej;~~
 - ~~• identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia;~~
 - ~~• ustalenie i wdrażanie ogólnych reakcji na oszacowane ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego;~~
 - ~~• zaprojektowanie i przeprowadzanie dalszych procedur badania jako reakcji na oszacowane ryzyka na poziomie stwierdzeń, obejmujących testy kontroli lub procedury wiarygodności;~~
 - ~~• ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania podczas~~

⁴ Na przykład pomocny może być Międzynarodowy Standard Edukacyjny 8 „Kompetencje zawodowe partnerów odpowiedzialnych za badanie sprawozdań finansowych”.

~~formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym.~~

- A4. Ekspert biegłego rewidenta może być potrzebny, aby wesprzeć biegłego rewidenta w jednym lub w kilku z poniższych przypadków:
- uzyskanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz systemu kontroli wewnętrznej jednostki,
 - identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia,
 - ustalanie i wdrażanie ogólnych reakcji na oszacowane ryzyka na poziomie sprawozdania finansowego,
 - zaprojektowanie i przeprowadzanie dalszych procedur badania jako reakcji na oszacowane ryzyka na poziomie stwierżeń, obejmujących testy kontroli lub procedury wiarygodności,
 - ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania podczas formułowania opinii o sprawozdaniu finansowym.
- A5. Ryzyka istotnego zniekształcenia mogą wzrastać, gdy do sporządzenia sprawozdania finansowego przez kierownika jednostki konieczna jest specjalistyczna wiedza w dziedzinie innej niż rachunkowość; może to na przykład wskazywać na złożoność zagadnienia lub na brak specjalistycznej wiedzy kierownictwa z tej dziedziny. Jeżeli sporządzając sprawozdania finansowe kierownictwo nie posiada niezbędnej specjalistycznej wiedzy, może wykorzystać eksperta kierownictwa, aby odnieść się do takiego ryzyka. Stosowne kontrole, obejmujące kontrole, które odnoszą się do pracy eksperta kierownictwa, jeżeli występują, mogą również zmniejszyć ryzyko istotnego zniekształcenia.
- ~~A.6. Jeżeli sporządzanie sprawozdania finansowego wymaga wykorzystania specjalistycznej wiedzy z dziedziny innej niż rachunkowość, biegły rewident, choć posiada umiejętności z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej, może nie posiadać niezbędnej specjalistycznej wiedzy do zbadania sprawozdania finansowego. Od kluczowego biegłego rewidenta wymaga się, aby upewnił się, że zespół wykonujący zlecenie oraz eksperci biegłego rewidenta, którzy nie należą do zespołu wykonującego zlecenie, posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i umiejętności, aby wykonać zlecenie badania⁵. Biegły rewident jest ponadto zobowiązany do oceny rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia⁶. Ustalenie przez biegłego rewidenta czy wykorzystać pracę eksperta biegłego rewidenta, a jeśli tak, to w jakim zakresie, wspiera biegłego rewidenta w sprostaniu tym wymogom. W miarę postępu badania lub zmiany okoliczności może być potrzebna zmiana wcześniejszej decyzji biegłego rewidenta o wykorzystaniu pracy eksperta biegłego rewidenta.~~
- ~~A7. Biegły rewident, choć nie jest ekspertem w dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, może, niemniej jednak uzyskać wystarczające zrozumienie tej dziedziny, aby wykonać badanie bez pomocy eksperta. To zrozumienie może być uzyskane, na przykład poprzez:~~
- ~~• doświadczenie w badaniu jednostek, które wymagają posiadania specjalistycznej wiedzy przy sporządzaniu ich sprawozdania finansowego,~~

⁵ MSB 220, paragraf 14.

⁶ MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego”, paragraf 8 (e).

- ~~edukację lub profesjonalny rozwój w określonej dziedzinie; mogą to być formalne kursy lub dyskusje z osobami posiadającymi wiedzę w określonej dziedzinie, w celu zwiększenia umiejętności biegłego rewidenta do poradzenia sobie ze sprawami w tej dziedzinie. Takie dyskusje różnią się od konsultacji z ekspertem rozpatrującym określony zestaw okoliczności właściwych dla danego zlecenia, kiedy to ekspertowi przedstawia się wszystkie fakty umożliwiające mu udzielenie świadomej porady na temat określonej sprawy⁷;~~
 - ~~dyskusję z biegłymi rewidentami, którzy wykonywali podobne zlecenia.~~
- A6. Jeżeli sporządzanie sprawozdania finansowego obejmuje wykorzystanie specjalistycznej wiedzy z dziedziny innej niż rachunkowość, biegły rewident, choć posiada umiejętności z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej, może nie posiadać niezbędnej specjalistycznej wiedzy do zbadania sprawozdania finansowego. Od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymaga się, aby ustalił, że zespół wykonujący zlecenie oraz eksperci biegłego rewidenta, którzy nie są częścią zespołu wykonującego zlecenie, posiadają łącznie odpowiednie kompetencje i możliwości, w tym wystarczającą ilość czasu, aby wykonać zlecenie badania⁵. Ponadto od biegłego rewidenta wymagane jest ustalenie rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia⁶. Ustalenie przez biegłego rewidenta czy wykorzystać pracę eksperta biegłego rewidenta, a jeśli tak, to kiedy i w jakim zakresie, wspiera biegłego rewidenta w spełnieniu tych wymogów. W miarę postępu badania lub zmiany okoliczności może być potrzebna zmiana wcześniejszej decyzji biegłego rewidenta o wykorzystaniu pracy eksperta biegłego rewidenta.
- A7. Biegły rewident, choć nie jest ekspertem w stosownej dziedzinie innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, może, niemniej jednak być w stanie uzyskać wystarczające zrozumienie tej dziedziny, aby wykonać badanie bez pomocy eksperta biegłego rewidenta. To zrozumienie może być uzyskane poprzez, na przykład:
- doświadczenie w badaniu jednostek, które wymagają posiadania specjalistycznej wiedzy przy sporządzaniu ich sprawozdania finansowego,
 - edukację lub zawodowy rozwój w określonej dziedzinie; mogą to być formalne kursy lub dyskusje z osobami posiadającymi wiedzę ekspercką w stosownej dziedzinie w celu zwiększenia własnych możliwości biegłego rewidenta do poradzenia sobie ze sprawami w tej dziedzinie. Takie dyskusje różnią się od konsultacji z ekspertem biegłego rewidenta rozpatrującym konkretny zestaw okoliczności napotkanych podczas danego zlecenia, kiedy to ekspertowi przedstawia się wszystkie stosowne fakty umożliwiające mu udzielenie przemyślanej porady na temat określonej sprawy⁷,
 - dyskusję z biegłymi rewidentami, którzy wykonywali podobne zlecenia.
- A8. W innych przypadkach, jednakże, biegły rewident może ustalić, że konieczne jest, albo może zdecydować, że skorzysta z eksperta biegłego rewidenta jako wsparcie w gromadzeniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Rozważania podczas podejmowania decyzji czy skorzysta z eksperta biegłego rewidenta mogą obejmować zagadnienia:
- czy kierownictwo skorzystało z eksperta kierownictwa przy sporządzaniu

⁷ ~~MSB 220, paragraf A21.~~

⁵ MSB 220 (zmieniony), paragrafy 25-28.

⁶ MSB 300 „Planowanie badania sprawozdania finansowego”, paragraf 8 (e).

⁷ MSB 220, paragrafy A99-A102.

sprawozdania finansowego, (zob. par. 9)

- rodzaj i znaczenie sprawy, w tym jej złożoność,
- ryzyko istotnego zniekształcenia w danej sprawie,
- oczekiwany rodzaj procedur zastosowanych w reakcji na zidentyfikowane ryzyka, w tym: wiedza biegłego rewidenta oraz doświadczenie z pracą ekspertów w odniesieniu do takich spraw i dostępność alternatywnych źródeł dowodów badania.

A9. Jeżeli kierownictwo skorzystało z eksperta kierownictwa przy sporządzaniu sprawozdania finansowego, na decyzję biegłego rewidenta dotyczącą skorzystania z eksperta biegłego rewidenta, mogą wpływać czynniki takie jak:

- rodzaj, zakres i cele pracy eksperta kierownictwa,
- czy ekspert kierownictwa jest zatrudniony przez jednostkę, czy jest stroną zaangażowaną do świadczenia odpowiednich usług,
- zakres, w jakim kierownictwo może nadzorować lub wywierać wpływ na pracę eksperta kierownictwa,
- kompetencje i umiejętności eksperta kierownictwa,
- czy ekspert kierownictwa jest zobowiązany stosować techniczne standardy wykonywania zawodu lub innego rodzaju zawodowe lub branżowe wymogi,
- wszelkie kontrole w jednostce nad pracą eksperta kierownictwa.

MSB 500⁸ zawiera wymogi i wytyczne dotyczące wpływu kompetencji, umiejętności i obiektywizmu ekspertów kierownictwa na wiarygodność dowodów badania.

Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania (Zob. par. 8)

~~A10. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania z uwzględnieniem wymogów paragrafów 9-13 niniejszego MSB mogą różnić się w zależności od okoliczności. Na przykład, poniższe czynniki mogą wskazywać na potrzebę zastosowania innych lub bardziej rozległych procedur niż te, które byłyby normalnie stosowane:~~

- ~~praca eksperta biegłego rewidenta odnosi się do znaczącej sprawy, która obejmuje subiektywne i złożone osądy,~~
- ~~biegły rewident nie wykorzystywał wcześniej pracy eksperta biegłego rewidenta i nie ma wiedzy o kompetencjach, umiejętnościach i obiektywizmie tego eksperta,~~
- ~~ekspert biegłego rewidenta przeprowadza procedury będące integralną częścią badania, a nie udziela konsultacji w indywidualnych sprawach,~~
- ~~ekspert jest zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta i dlatego nie podlega zasadom i procedurom kontroli jakości firmy.~~

A10. Rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania w odniesieniu do wymogów paragrafów 9-13 niniejszego MSB różnią się w zależności od okoliczności. Na przykład, poniższe czynniki mogą wskazywać na potrzebę zastosowania innych lub bardziej rozbudowanych procedur niż te, które byłyby stosowane w innym przypadku:

⁸ MSB 500, paragraf 8.

- praca eksperta biegłego rewidenta odnosi się do znaczącej sprawy, która obejmuje subiektywne i złożone osądy,
- biegły rewident nie wykorzystywał wcześniej pracy eksperta biegłego rewidenta i nie ma wcześniejszej wiedzy o kompetencjach, możliwościach i obiektywizmie tego eksperta,
- ekspert biegłego rewidenta wykonuje raczej procedury będące integralną częścią badania, niż udziela konsultacji, aby dostarczyć porady w indywidualnych sprawach,
- ekspert jest zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta i dlatego nie podlega systemowi zarządzania jakością firmy.

Zasady i procedury kontroli jakości firmy (Zob. par. 8(e))

System zarządzania jakością firmy biegłego rewidenta (Zob. par. 8(e))

~~A11. Wewnętrzny ekspert biegłego rewidenta może być partnerem lub członkiem personelu firmy, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo, i dlatego będzie podlegał zasadom i procedurom kontroli jakości tej firmy zgodnie z MSKJ 1⁹ lub krajowymi wymogami, które są co najmniej tak samo wymagające¹⁰. Alternatywnie, wewnętrzny ekspert biegłego rewidenta może być partnerem lub członkiem personelu firmy należącej do sieci, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo, która to firma może stosować takie same zasady i procedury kontroli jakości jak firma.~~

~~A12. Zewnętrzny ekspert biegłego rewidenta nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie i nie podlega zasadom i procedurom kontroli jakości, zgodnie z MSKJ 1¹¹. Jednakże w niektórych systemach prawnych przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać, aby zewnętrzny ekspert biegłego rewidenta był traktowany jak członek zespołu wykonującego badanie i w związku z tym podlegał stosownym wymogom etycznym, obejmującym te dotyczące niezależności, oraz innym zawodowym wymogom określonym przez przepisy prawa lub regulację.~~

~~A13. Zespoły wykonujące zlecenie są uprawnione do polegania na systemie kontroli jakości firmy, o ile informacje dostarczane przez firmę lub inne strony nie sugerują czegoś przeciwnego¹². Zakres tego polegania może różnić się w zależności od okoliczności i może wpływać na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta z uwagi na:~~

- ~~kompetencje i umiejętności uzyskane dzięki programom rekrutacji i szkoleń,~~
- ~~obiektywizm; wewnętrzni eksperci biegłego rewidenta podlegają stosownym wymogom etycznym, w tym dotyczącym niezależności,~~
- ~~ocenę adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta; na przykład programy szkoleniowe firmy mogą zapewnić wewnętrznym ekspertom biegłego rewidenta odpowiednie zrozumienie wzajemnych powiązań pomiędzy posiadaną przez nich specjalistyczną wiedzą a procesem badania. Poleganie na takich szkoleniach i innych procesach firmy, takich, jak protokoły określające zakres działania wewnętrznych~~

⁹—MSKJ 1 „Kontrola jakości firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, paragraf 12(f).

¹⁰—MSB 220, paragraf 2.

¹¹—MSKJ 1, paragraf 12 (f).

¹²—MSB 220, paragraf 4.

~~ekspertów biegłego rewidenta, może wpływać na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta służących ocenie adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta.~~

- ~~• przestrzeganie wymogów prawnych i regulacyjnych poprzez procesy nadzoru,~~
- ~~• ustalenia umowne z ekspertem biegłego rewidenta.~~

~~Takie poleganie nie ogranicza odpowiedzialności biegłego rewidenta za wypełnienie wymogów niniejszego MSB.~~

- A11. Wewnętrzny ekspert biegłego rewidenta może być partnerem lub pracownikiem (tj. członkiem personelu), w tym członkiem personelu zatrudnionego tymczasowo, w firmie biegłego rewidenta i dlatego będzie podlegał systemowi zarządzania jakością tej firmy zgodnie z MSZJ 1⁹ lub krajowymi wymogami, które są co najmniej tak samo wymagające¹⁰. Wewnętrzny ekspert biegłego rewidenta może być także partnerem lub pracownikiem, w tym członkiem personelu zatrudnionego tymczasowo, firmy należącej do sieci, i podlega politykom lub procedurom firmy dla wymogów sieci i usług sieciowych zgodnie z MSZJ 1. W niektórych przypadkach, wewnętrzny ekspert biegłego rewidenta firmy należącej do sieci może podlegać wspólnym politykom lub procedurom zarządzania jakością z firmą biegłego rewidenta, pod warunkiem, że są częściami tej samej sieci.
- A12. MSZJ 1 wymaga, aby firma odniosła się do wykorzystania zasobów od dostawcy usług, co obejmuje wykorzystanie zewnętrznego eksperta¹¹. Zewnętrzny ekspert biegłego rewidenta nie jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie i może nie podlegać politykom lub procedurom firmy w ramach jej systemu zarządzania jakością¹². Ponadto polityki lub procedury firmy dla stosownych wymogów etycznych mogą obejmować polityki lub procedury, które mają zastosowanie do zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta¹³. W niektórych przypadkach, stosowne wymogi etyczne lub przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać, aby zewnętrzny ekspert biegłego rewidenta:
- był traktowany jako członek zespołu wykonującego badanie (tj. zewnętrzny ekspert może podlegać stosownym wymogom etycznym, w tym związanym z niezależnością), lub
 - podlegał innym zawodowym wymogom.
- A13. Jak opisano w MSB 220 (zmienionym), zarządzanie jakością na poziomie zlecenia jest wspierane przez system zarządzania jakością firmy i uwzględnia konkretny rodzaj i okoliczności zlecenia badania¹⁴. Na przykład, biegły rewident może być w stanie polegać na powiązanych politykach lub procedurach firmy w odniesieniu do:
- kompetencji i możliwości, poprzez programy rekrutacji i szkoleń,
 - obiektywizmu; wewnętrzni eksperci biegłego rewidenta podlegają stosownym wymogom etycznym, w tym związanym z niezależnością,

⁹ MSZJ 1 „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”, paragraf 16(w).

¹⁰ MSB 220 (zmieniony), paragraf 3.

¹¹ MSZJ 1, paragraf 32.

¹² MSZJ 1, paragraf 16(f).

¹³ MSZJ 1, paragraf 29(b).

¹⁴ MSB 220 (zmieniony), paragraf A4.

- oceny biegłego rewidenta adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta; na przykład programy szkoleniowe firmy mogą zapewnić wewnętrznym ekspertom biegłego rewidenta odpowiednie zrozumienie wzajemnych powiązań pomiędzy ich specjalistyczną wiedzą a procesem badania. Poleganie na takich szkoleniach może wpływać na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur biegłego rewidenta służących ocenie adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta,
- przestrzegania wymogów regulacyjnych i prawnych poprzez procesy monitorowania,
- ustaleń umownych z ekspertem biegłego rewidenta.

Sprawy, jakie biegły rewident może wziąć pod uwagę ustalając, czy polegać na politykach lub procedurach firmy, są opisane w MSB 220 (zmienionym)¹⁵. Poleganie na politykach i procedurach firmy nie ogranicza odpowiedzialności biegłego rewidenta za wypełnienie wymogów niniejszego MSB.

Kompetencje, zdolności i obiektywizm eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 9)

A14. Kompetencje, zdolności i obiektywizm eksperta biegłego rewidenta stanowią czynniki, które znacząco wpływają na ustalenie czy praca eksperta biegłego rewidenta odpowiada celom biegłego rewidenta. Kompetencje odnoszą się do rodzaju i poziomu specjalistycznej wiedzy eksperta biegłego rewidenta. Zdolności odnoszą się do możliwości eksperta biegłego rewidenta do wykorzystania tych kompetencji w warunkach zlecenia. Czynniki, które wpływają na zdolności mogą obejmować, na przykład, położenie geograficzne oraz dostępność czasu i środków. Obiektywizm odnosi się do możliwych skutków, jakie stronniczość, konflikt interesów lub wpływ innych osób może mieć na zawodowy lub gospodarczy osąd eksperta biegłego rewidenta.

~~A15. Informacje odnoszące się do kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta biegłego rewidenta mogą pochodzić z różnych źródeł, takich jak:~~

- ~~• osobiste doświadczenie z wcześniejszej pracy eksperta,~~
- ~~• rozmowy z ekspertem,~~
- ~~• rozmowy z innymi biegłymi rewidentami lub innymi osobami, którym znana jest praca eksperta,~~
- ~~• wiedza na temat kwalifikacji tego eksperta, członkostwa w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, prawo do wykonywania zawodu lub inne formy zewnętrznego uznania,~~
- ~~• opublikowane prace lub książki napisane przez eksperta,~~
- ~~• zasady i procedury kontroli jakości firmy. (Zob. par. A11-A13)~~

A15. Informacje odnoszące się do kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta biegłego rewidenta mogą pochodzić z różnych źródeł, takich jak:

- osobiste doświadczenie z wcześniejszej pracy eksperta,
- rozmowy z ekspertem,
- rozmowy z innymi biegłymi rewidentami lub innymi osobami, którym znana jest praca eksperta,

¹⁵ MSB 220 (zmieniony), paragrafy 4(b) i A10.

- wiedza na temat kwalifikacji tego eksperta, członkostwa w organizacji zawodowej lub stowarzyszeniu branżowym, prawo do wykonywania zawodu lub inne formy zewnętrznego uznania,
 - opublikowane prace lub książki napisane przez tego eksperta,
 - system zarządzania jakością firmy biegłego rewidenta (zobacz paragrafy A11-A13).
- A16. Sprawy przydatne do oceny kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta biegłego rewidenta obejmują stwierdzenie czy praca eksperta podlega technicznym standardom wykonywania zawodu lub innym zawodowym albo branżowym wymogom, na przykład, standardom etycznym lub innym wymogom członkowskim organizacji zawodowej lub stowarzyszenia branżowego, standardom akredytacyjnym organizacji wydającej uprawnienia do wykonywania zawodu lub wymogom narzuconym przez przepisy prawa lub regulację.
- A17. Inne sprawy, które mogą być przydatne obejmują:
- stosowność kompetencji eksperta biegłego rewidenta dla sprawy, w której wykorzystana będzie jego praca, w tym wszelkie obszary specjalizacji eksperta w ramach dziedziny eksperta. Na przykład, określony aktuariusz może się specjalizować w ubezpieczeniach majątkowych i zdrowotnych, ale posiadać ograniczoną wiedzę dotyczącą kalkulacji świadczeń emerytalnych,
 - kompetencje eksperta biegłego rewidenta, mając na uwadze stosowne wymogi z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej, na przykład, wiedza na temat założeń i metod, w tym modeli, jeśli ma to zastosowanie, które są spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - rozważenie czy nieprzewidziane zdarzenia, zmiany warunków lub dowody badania uzyskane w rezultacie przeprowadzonych procedur, wskazują na potrzebę ponownego rozważenia wstępnej oceny kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta biegłego rewidenta, w miarę postępów badania.
- A18. Wiele okoliczności może zagrażać obiektywizmowi, na przykład, zagrożenie czerpania korzyści własnych, zagrożenie promowania interesów klienta, zagrożenie nadmiernej zażyłości, zagrożenie autokontroli, zagrożenie zastraszenia. Takie zagrożenia mogą zostać wyeliminowane lub zredukowane przez zabezpieczenia tworzone bądź przez struktury zewnętrzne (na przykład organizację zawodową, do której należy ekspert biegłego rewidenta, ustawodawstwo lub regulację), bądź przez środowisko zawodowe eksperta biegłego rewidenta (na przykład, zasady i procedury kontroli jakości). Mogą również istnieć zabezpieczenia specyficzne dla danego zlecenia badania.
- A19. Ocena znaczenia zagrożeń dla obiektywizmu oraz czy zachodzi potrzeba zastosowania zabezpieczeń, może zależeć od roli eksperta biegłego rewidenta oraz znaczenia pracy tego eksperta dla badania. Mogą występować okoliczności, w których zabezpieczenia nie mogą zredukować zagrożeń do akceptowalnego poziomu, na przykład, jeżeli zaproponowany przez biegłego rewidenta ekspert jest osobą, która odegrała znaczącą rolę przy sporządzaniu objętych badaniem informacji, tj., gdy ekspert biegłego rewidenta jest równocześnie ekspertem kierownictwa.
- A20. Oceniając obiektywizm zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta, stosowne może być:
- (a) skierowanie do jednostki zapytania o wszelkie znane jej interesy lub powiązania z zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta, które mogą wpływać na obiektywizm

tego eksperta;

- (b) omówienie z ekspertem wszelkich mających zastosowanie zabezpieczeń, w tym wymogów zawodowych, które mają zastosowanie do tego eksperta; i ocena, czy te zabezpieczenia są adekwatne w celu zmniejszenia ryzyka do akceptowalnego poziomu. Interesy i powiązania, które mogą być stosowne do omówienia z ekspertem biegłego rewidenta, obejmują:
- interesy finansowe,
 - powiązania gospodarcze i osobiste,
 - świadczenie usług przez eksperta, w tym przez organizację, w przypadku, gdy zewnętrznym ekspertem jest organizacja.

W pewnych przypadkach, odpowiednie może być także uzyskanie przez biegłego rewidenta od eksperta biegłego rewidenta pisemnego oświadczenia na temat wszelkich interesów i powiązań z jednostką, których ekspert jest świadomy.

Uzyskanie zrozumienia dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 10)

- A21. Biegły rewident może uzyskać zrozumienie dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta biegłego rewidenta za pomocą sposobów opisanych w paragrafie A7 lub poprzez dyskusję z tym ekspertem.
- A22. Aspekty dziedziny specjalistycznej wiedzy eksperta biegłego rewidenta, stosowne dla biegłego rewidenta, mogą obejmować rozważenie:
- czy dziedzina specjalistycznej wiedzy eksperta obejmuje obszary specjalizacji przydatne dla badania, (zob. par. A17)
 - czy jakiegokolwiek zawodowe lub innego rodzaju standardy lub wymogi prawne lub regulacyjne mają zastosowanie,
 - jakie założenia i metody, w tym modele, są stosowane przez eksperta biegłego rewidenta, czy są one powszechnie akceptowane w dziedzinie specjalistycznej wiedzy eksperta i czy są odpowiednie dla potrzeb sprawozdawczości finansowej,
 - rodzaj wewnętrznych i zewnętrznych danych lub informacji wykorzystanych przez eksperta biegłego rewidenta.

~~Ustalenia umowne z ekspertem biegłego rewidenta (Zob. par. 11)~~

Umowa z ekspertem biegłego rewidenta (Zob. par. 11)

- A23. Rodzaj, zakres i cele pracy eksperta biegłego rewidenta mogą się znacząco różnić w zależności od okoliczności tak, jak różne mogą być role i zakres odpowiedzialności, odpowiednio, biegłego rewidenta i eksperta biegłego rewidenta, jak też rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres komunikacji między nimi. Wymagane jest zatem uzgodnienie tych spraw między biegłym rewidentem a ekspertem biegłego rewidenta, niezależnie od tego, czy jest on zewnętrznym, czy też wewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta.
- A24. Sprawy wskazane w paragrafie 8 mogą wpływać na stopień szczegółowości i sformalizowania ustaleń umownych między biegłym rewidentem a ekspertem biegłego rewidenta, w tym na ustalenie, czy potrzebna jest pisemna umowa. Na przykład, poniższe czynniki mogą wskazywać na potrzebę bardziej szczegółowych ustaleń umownych, niż

miałoby to miejsce w innych okolicznościach, lub sporządzenia ich na piśmie:

- ekspert biegłego rewidenta będzie miał dostęp do wrażliwych lub poufnych informacji o jednostce,
- rola i obowiązki, odpowiednio, biegłego rewidenta i eksperta biegłego rewidenta różnią się od tych normalnie oczekiwanych,
- zastosowanie mają wymogi prawne lub regulacyjne wielu jurysdykcji,
- sprawa, do której odnosi się praca eksperta biegłego rewidenta, jest wysoce złożona,
- biegły rewident nie wykorzystywał wcześniej pracy wykonanej przez eksperta,
- większy zakres pracy eksperta biegłego rewidenta oraz jej znaczenie dla badania.

A25. Ustalenia umowne pomiędzy biegłym rewidentem a ekspertem biegłego rewidenta mają często formę pisemną. Załącznik wskazuje sprawy, które biegły rewident może rozważyć pod kątem ich włączenia do pisemnej umowy lub innej formy umowy z ekspertem biegłego rewidenta.

~~A26. Jeżeli umowa pomiędzy biegłym rewidentem a ekspertem biegłego rewidenta nie ma formy pisemnej, to dowód zawarcia umowy może wynikać, na przykład z:~~

- ~~memorandum planowania lub powiązanej dokumentacji roboczej, takiej jak program badania,~~
- ~~zasad i procedur firmy; w przypadku wewnętrznego eksperta biegłego rewidenta, ustalone zasady i procedury, którym ten ekspert podlega, mogą obejmować szczególne zasady i procedury dotyczące pracy takiego eksperta. Zakres dokumentacji objętej dokumentacją roboczą biegłego rewidenta zależy od rodzaju takich zasad i procedur. Na przykład może nie być wymagana żadna dokumentacja w dokumentacji roboczej, jeżeli firma posiada szczegółowe sposoby postępowania określające okoliczności, w których wykorzystywana jest praca takiego eksperta.~~

A26. Jeżeli nie istnieje pisemna umowa pomiędzy biegłym rewidentem a ekspertem biegłego rewidenta, to dowód zawarcia umowy może być zawarty w, na przykład:

- memorandum planowania lub powiązanej dokumentacji roboczej, takiej jak program badania,
- politykach lub procedurach systemu zarządzania jakością firmy biegłego rewidenta; w przypadku wewnętrznego eksperta biegłego rewidenta system zarządzania jakością firmy może obejmować polityki lub procedury dotyczące pracy eksperta. Zakres dokumentacji objętej dokumentacją roboczą biegłego rewidenta zależy od rodzaju takich polityk lub procedur. Na przykład może nie być wymagana żadna dokumentacja w dokumentacji roboczej biegłego rewidenta, jeżeli firma biegłego rewidenta posiada szczegółowe protokoły postępowania obejmujące okoliczności, w których wykorzystywana jest praca takiego eksperta.

Rodzaj, zakres i cele pracy (Zob. par. 11 (a))

A27. Uzgadniając rodzaj, zakres i cele pracy eksperta biegłego rewidenta, przydatne może być omówienie wszelkich technicznych standardów wykonywania zawodu lub innego rodzaju zawodowych lub branżowych wymogów, do których ekspert będzie się stosował.

Odpowiednie role i zakresy obowiązków (Zob. par. 11 (b))

A28. Uzgodnienie odpowiednich ról i zakresu obowiązków biegłego rewidenta i eksperta biegłego rewidenta obejmuje:

- ustalenie, czy biegły rewident, czy też ekspert biegłego rewidenta przeprowadzą szczegółowe testowanie danych źródłowych,
- zgodę na to, aby biegły rewident omówił ustalenia lub wnioski eksperta biegłego rewidenta z jednostką i z innymi oraz zamieścił szczegóły ustaleń lub wniosków tego eksperta w podstawie wyrażenia zmodyfikowanej opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli to konieczne, (zob. par. A42)
- wszelkie ustalenia dotyczące informowania eksperta biegłego rewidenta o wnioskach biegłego rewidenta na temat pracy eksperta.

Dokumenty robocze

A29. Uzgodnienie odpowiednich ról i obowiązków między biegłym rewidentem i ekspertem biegłego rewidenta może również obejmować uzgodnienie wzajemnego dostępu do i przechowywania dokumentów roboczych. Gdy ekspert jest członkiem zespołu wykonującego zlecenie, dokumenty robocze tworzą część dokumentacji badania. O ile umowa nie stanowi inaczej, dokumenty robocze zewnętrznych ekspertów biegłego rewidenta są ich własnością i nie stanowią części dokumentacji badania.

Komunikacja (Zob. par. 11 (c))

A30. Efektywna dwustronna komunikacja ułatwia właściwą integrację rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur wraz z innymi pracami dotyczącymi badania oraz odpowiednią modyfikację celów eksperta biegłego rewidenta w trakcie trwania badania. Na przykład, gdy praca eksperta biegłego rewidenta odnosi się do wniosków biegłego rewidenta na temat znaczącego ryzyka, odpowiednie może być zarówno sporządzenie pisemnego sprawozdania na zakończenie pracy tego eksperta, jak również przedstawianie ustnych sprawozdań w miarę postępu pracy. Wskazanie określonego partnera lub członka personelu, który będzie utrzymywał kontakt z ekspertem biegłego rewidenta, oraz procedur dotyczących komunikowania się eksperta z jednostką, ułatwia terminową i efektywną wymianę informacji, szczególnie w przypadku większych zleceń.

Poufność (Zob. par. 11 (d))

A31. Konieczne jest, aby zasady wynikające z odpowiednich wymogów etycznych, które mają zastosowanie do biegłego rewidenta, miały również zastosowanie do eksperta biegłego rewidenta. Dodatkowe wymogi mogą być narzucone przez przepis prawa lub regulację. Jednostka może również wymagać uzgodnienia specyficznych zasad poufności z zewnętrznymi ekspertami biegłego rewidenta.

Ocena adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 12)

A32. Ocena przez biegłego rewidenta kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta biegłego rewidenta, zapoznanie się z dziedziną wiedzy tego eksperta oraz rodzajem wykonanej przez niego pracy, wpływa na rodzaj, rozłożenie w czasie i zakres procedur badania służących ocenie odpowiedniości pracy tego eksperta dla celów biegłego rewidenta.

Ustalenia i wnioski eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 12(a))

A33. Specyficzne procedury służące ocenie adekwatności pracy eksperta biegłego rewidenta dla celów biegłego rewidenta obejmują:

- zapytania kierowane do eksperta biegłego rewidenta;
 - przegląd dokumentów roboczych i raportów eksperta biegłego rewidenta;
 - procedury potwierdzające takie, jak:
 - obserwacja pracy eksperta biegłego rewidenta,
 - analiza opublikowanych danych takich jak raporty statystyczne, wydawanych przez renomowane, wiarygodne źródła,
 - potwierdzenie stosownych spraw przez strony trzecie,
 - przeprowadzenie szczegółowych procedur analitycznych,
 - ponowne przeliczenia;
 - dyskusje z innym ekspertem posiadającym stosowną wiedzę specjalistyczną, gdy, na przykład, ustalenia lub wnioski eksperta biegłego rewidenta nie są spójne z innymi dowodami badania;
 - omówienie raportu eksperta biegłego rewidenta z kierownictwem.
- A34. Czynniki mające znaczenie podczas oceny odpowiedniości i racjonalności ustaleń lub wniosków eksperta biegłego rewidenta, niezależnie od tego czy są one wyrażone w formie raportu czy innej, mogą obejmować ustalenie, czy są one:
- zaprezentowane w sposób zgodny ze standardami zawodu lub branży eksperta biegłego rewidenta,
 - wyrażone jasno, z uwzględnieniem uzgodnionych z biegłym rewidentem celów, zakresu wykonanej pracy i zastosowanych standardów,
 - oparte na odpowiednim okresie sprawozdawczym i uwzględniają późniejsze zdarzenia, gdzie to stosowne,
 - przedmiotem jakichkolwiek zastrzeżeń, ograniczeń lub restrykcji w zakresie wykorzystania, a jeśli tak, to czy rodzi to skutki dla biegłego rewidenta,
 - oparte na odpowiednim rozpatrzeniu błędów lub odchyłeń wykrytych przez eksperta biegłego rewidenta.

Założenia, metody i dane źródłowe

Założenia i metody (Zob. par. 12(b))

- A35. Gdy praca eksperta biegłego rewidenta polega na ocenie założeń i metod, w tym modeli, gdzie to odpowiednie, wykorzystanych przez kierownictwo przy dokonywaniu szacunków księgowych, procedury biegłego rewidenta będą przede wszystkim nakierowane na ocenę tego, czy ekspert biegłego rewidenta dokonał należytego przeglądu tych założeń i metod. Gdy praca eksperta biegłego rewidenta polega na ustaleniu w imieniu biegłego rewidenta jego szacunku punktowego lub przedziału w celu porównania z szacunkiem punktowym kierownictwa, procedury biegłego rewidenta będą przede wszystkim nakierowane na ocenę założeń i metod, w tym modeli, gdzie to odpowiednie, wykorzystanych przez eksperta biegłego rewidenta.
- A36. MSB 540¹⁶ omawia założenia i metody wykorzystane przez kierownictwo przy dokonywaniu

¹⁶ MSB 540 „Badanie szacunków księgowych, w tym szacunków księgowych wartości godziwej i powiązanych

szacunków księgowych, w tym wykorzystanie, w niektórych przypadkach, wysoce specjalistycznych modeli opracowanych przez jednostkę. Chociaż standard ten opisuje to w kontekście uzyskania przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących założeń i metod zastosowanych przez kierownictwo, to może on także pomóc biegłemu rewidentowi przy ocenie założeń i metod przyjętych przez eksperta biegłego rewidenta.

A37. Gdy praca eksperta biegłego rewidenta obejmuje wykorzystanie znaczących założeń oraz metod, czynnikami mającymi znaczenie przy ocenie przez biegłego rewidenta tych metod i założeń jest stwierdzenie, czy są one:

- powszechnie akceptowane w dziedzinie specjalistycznej wiedzy eksperta biegłego rewidenta,
- spójne z wymogami mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej,
- uzależnione od zastosowania specjalistycznych modeli,
- spójne z tymi zastosowanymi przez kierownictwo, a jeżeli nie, to jakie są przyczyny i skutki różnic.

Dane źródłowe wykorzystane przez eksperta biegłego rewidenta (Zob. par. 12(c))

A38. Gdy praca eksperta biegłego rewidenta obejmuje wykorzystanie danych źródłowych, które są znaczące dla pracy eksperta biegłego rewidenta, do sprawdzenia tych danych mogą być wykorzystane procedury takie jak poniższe:

- weryfikacja źródła pochodzenia danych, obejmująca uzyskiwanie zrozumienia, oraz gdzie ma to zastosowanie, testowanie kontroli wewnętrznych dotyczących danych, i gdzie to odpowiednie, przekazanie wyników tej weryfikacji ekspertowi,
- przegląd danych pod kątem kompletności i wewnętrznej spójności.

A39. W wielu przypadkach biegły rewident może testować dane źródłowe. Jednak w innych przypadkach, gdy rodzaj danych źródłowych wykorzystywanych przez eksperta biegłego rewidenta ma wysoce techniczny charakter w dziedzinie wiedzy eksperta, dane źródłowe może testować ekspert. Jeżeli ekspert biegłego rewidenta testował dane źródłowe, skierowanie przez biegłego rewidenta zapytań do eksperta lub nadzór bądź przegląd tego testowania przez eksperta biegłego rewidenta mogą być właściwym sposobem oceny odpowiedniości, kompletności i dokładności tych danych.

Nieodpowiednia praca (Zob. par. 13)

A40. Jeżeli biegły rewident stwierdza, że praca eksperta biegłego rewidenta nie jest odpowiednia dla jego celów, a sprawy tej nie można rozwiązać drogą przeprowadzenia procedur badania wymaganych przez paragraf 13, które mogą obejmować przeprowadzenie dalszych prac zarówno przez eksperta, jak i biegłego rewidenta lub zatrudnieniu bądź zaangażowaniu innego eksperta, konieczne może się okazać wyrażenie zmodyfikowanej opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta zgodnie z MSB 705 (zmienionym), ponieważ biegły rewident nie uzyskał wystarczających i odpowiednich dowodów badania.¹⁷

ujawnień”, paragrafy 8, 13 i 15.

¹⁷ MSB 705 (zmieniony) „*Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta*”, paragraf 6 (b).

Odniesienie do eksperta biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta (Zob. par. 14-15)

- A41. W niektórych przypadkach, przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać odniesienia do pracy eksperta biegłego rewidenta, na przykład, w celu zapewnienia przejrzystości w sektorze publicznym.
- A42. W pewnych okolicznościach, odpowiednie może być odniesienie do pracy eksperta biegłego rewidenta w sprawozdaniu biegłego rewidenta zawierającym zmodyfikowaną opinię, w celu wyjaśnienia przyczyn modyfikacji. W takich okolicznościach, biegły rewident może być zobowiązany do uzyskania zgody eksperta przed zamieszczeniem takiego odniesienia.

Rozważania dotyczące ustaleń umownych pomiędzy biegłym rewidentem a zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta

Niniejszy załącznik przedstawia sprawy, które biegły rewident może rozważyć w celu ich włączenia do ustaleń umownych z zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta. Lista ta ma charakter przykładowy i nie jest wyczerpująca; ma ona jedynie służyć jako przewodnik, który może być stosowany łącznie z innymi rozważaniami zawartymi w niniejszym MSB. Decyzja o tym, czy daną sprawę należy uwzględnić w ustaleniach umownych zależy od okoliczności zlecenia. Lista może także pomóc przy analizie spraw, które należy uwzględnić w ustaleniach umownych z wewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta.

Rodzaj, zakres i cele pracy zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta

- Rodzaj i zakres procedur, które będą przeprowadzone przez zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta.
- Cele pracy zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta w kontekście istotności i rozważań na temat ryzyka związanego ze sprawą, do której odnosi się praca zewnętrznego eksperta, oraz gdzie to stosowne, mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.
- Wszelkie stosowne techniczne standardy wykonywania zawodu lub inne zawodowe lub branżowe wymogi, których zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta będzie przestrzegał.
- Założenia i metody, obejmujące modele, gdzie ma to zastosowanie, które zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta będzie wykorzystywał oraz uprawnienie do nich.
- Stan na dzień lub za okres sprawozdawczy, objęty badaniem, którego dotyczy praca zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta oraz wymogi dotyczące późniejszych zdarzeń.

Role i obowiązki, odpowiednio, biegłego rewidenta i zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta

- Stosowne standardy rewizji finansowej i rachunkowości oraz wymogi regulacyjne lub prawne.
- Wyrażenie zgody przez zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta na planowane wykorzystanie przez biegłego rewidenta sprawozdania eksperta, w tym odniesienia do tego sprawozdania, lub ujawnienia go innym, na przykład odniesienia do sprawozdania w uzasadnieniu zmodyfikowanej opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeśli to konieczne, lub ujawnienie go kierownictwu lub komitetowi audytu.
- Rodzaj i zakres przeglądu przez biegłego rewidenta pracy zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta.
- Ustalenie, czy biegły rewident, czy zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta, będą testować dane źródłowe.
- Dostęp zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta do zapisów, akt, personelu i ekspertów zaangażowanych przez jednostkę.
- Procedury komunikacji pomiędzy zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta a jednostką.
- Dostęp biegłego rewidenta i zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta do wzajemnych dokumentów roboczych.

- Własność i nadzór nad dokumentami roboczymi podczas i po realizacji zlecenia, w tym wymogi dotyczące przechowywania dokumentów.
- Odpowiedzialność zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta za wykonanie pracy z należytą umiejętnością i starannością.
- Kompetencje i zdolności zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta do wykonania pracy.
- Oczekiwanie, że zewnętrzny ekspert biegłego rewidenta wykorzysta wszelką posiadaną przez siebie wiedzę stosowną dla badania, a jeśli nie, poinformuje o tym biegłego rewidenta.
- Wszelkie ograniczenia ze strony organizacji zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta dotyczące sprawozdania biegłego rewidenta.
- Wszelkie uzgodnienia dotyczące informowania zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta o wnioskach biegłego rewidenta dotyczących jego pracy.

Wymiana informacji i sprawozdawczość

- Metody i częstotliwość komunikowania się, obejmujące:
 - sposób, w jaki przekazywane będą ustalenia i wnioski zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta (na przykład, pisemne sprawozdanie, ustne sprawozdanie lub systematyczne informowanie zespołu wykonującego zlecenie),
 - identyfikację określonych osób w ramach zespołu wykonującego zlecenie, które będą utrzymywać kontakt z zewnętrznym ekspertem biegłego rewidenta.
- Kiedy zewnętrzny ekspert biegłego rewidenta zakończy pracę i przedstawi ustalenia i wnioski biegłemu rewidentowi.
- Obowiązek zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta niezwłocznego informowania o potencjalnym opóźnieniu zakończenia pracy i wszelkich potencjalnych zastrzeżeniach lub ograniczeniach dotyczących ustaleń lub wniosków eksperta.
- Obowiązek zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta niezwłocznego informowania o przypadkach, gdy jednostka ogranicza mu dostęp do zapisów, akt, personelu i ekspertów zaangażowanych przez jednostkę.
- Obowiązek zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta przekazywania biegłemu rewidentowi informacji, które zdaniem eksperta mogą mieć znaczenie dla badania, w tym wszelkich zmian we wcześniej zakomunikowanych okolicznościach.
- Obowiązek zewnętrznego eksperta biegłego rewidenta informowania o okolicznościach, które mogą stwarzać zagrożenie dla obiektywizmu eksperta i wszelkich stosownych zabezpieczeniach, które mogą wyeliminować lub zredukować takie zagrożenia do możliwego do zaakceptowania poziomu.

Poufność

- Konieczność przestrzegania przez eksperta biegłego rewidenta wymogów zachowania poufności, w tym:
 - ustaleń dotyczących poufności zawartych w stosownych wymogach etycznych, które mają zastosowanie do biegłego rewidenta,
 - dodatkowych wymogów, które mogą być narzucone przez przepisy prawa lub regulację, o ile występują,

- specyficznych wymogów dotyczących poufności wymaganych przez jednostkę, o ile występują.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 620 *Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 620 *Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 620 *Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standards on Auditing 620 *Using the Work of an Auditor's Expert*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument – napisz na adres: Permissions@ifac.org