

Załącznik nr 1.28 do uchwały Nr 2783/52/2015  
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów  
z dnia 10 lutego 2015 r.

**KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 620**

**w brzmieniu**

**MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 620 (IAASB)**

**KORZYSTANIE Z WYNIKÓW PRACY EKSPERTA  
POWOŁANEGO PRZEZ BIEGŁEGO REWIDENTA**

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 620**  
**KORZYSTANIE Z WYNIKÓW PRACY EKSPERTA POWOŁANEGO**  
**PRZEZ BIEGŁEGO REWIDENTA**

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych  
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

**SPIS TREŚCI**

	Paragraf
<b>Wprowadzenie</b>	
Zakres standardu	1-2
Odpowiedzialność biegłego rewidenta za opinię z badania	3
Data wejścia w życie	4
<b>Cele</b>	5
Definicje	6
Wymogi	
Ustalenie potrzeby powołania przez biegłego rewidenta eksperta	7
Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania	8
Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta	9
Poznanie dziedziny wiedzy eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta	10
Porozumienie z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta	11
Ocena odpowiedniości pracy wykonanej przez eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta	12-13
Nawiązanie w sprawozdaniu biegłego rewidenta do wyników pracy powołanego przez niego eksperta	14-15
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Definicja eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta	A1-A3
Ustalenie potrzeby powołania przez biegłego rewidenta eksperta	A4-A9
Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania	A10-A13
Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta	A14-A20
Poznanie dziedziny wiedzy eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta	A21-A22
Porozumienie z ekspertem powoływanym przez biegłego rewidenta	A23-A31
Ocena odpowiedniości pracy wykonanej przez eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta	A32-A40
Nawiązanie w sprawozdaniu biegłego rewidenta do wyników pracy powoływanego przez niego eksperta	A41-A42
<b>Załącznik:</b> Wskazówki dotyczące porozumienia pomiędzy biegłym rewidentem a zewnętrznym ekspertem powoływanym przez niego	

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 620 „Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

## **Wprowadzenie**

### **Zakres standardu**

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest odpowiedzialność biegłego rewidenta za wyniki pracy osoby lub organizacji posiadającej wiedzę z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, w przypadku, gdy wyniki tej pracy wykorzystuje się jako pomoc dla biegłego rewidenta przy uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania.
2. Niniejszego standardu nie stosuje się:

(a) gdy w skład zespołu wykonującego badanie wchodzi osoba posiadająca wiedzę w zakresie specjalistycznej dziedziny rachunkowości lub rewizji finansowej, lub zespół konsultuje się z taką osobą, lub organizacją, czego dotyczy MSB 220<sup>1</sup>,

(b) gdy biegły rewident wykorzystuje wyniki pracy osoby lub organizacji posiadającej wiedzę z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, ale wyniki tej pracy jednostka wykorzystywała jako pomoc przy sporządzaniu przez nią sprawozdań finansowych (ekspert powołany przez kierownictwo), czego dotyczy MSB 500<sup>2</sup>.

### **Odpowiedzialność biegłego rewidenta za opinię z badania**

3. Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania; odpowiedzialności tej nie ogranicza fakt korzystania przez niego z wyników pracy eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta. Tym niemniej, jeżeli biegły rewident korzystający z wyników pracy eksperta powoływanego przez siebie zgodnie z niniejszym standardem stwierdzi, że wyniki pracy tego eksperta odpowiadają jego celom, to może on przyjąć ustalenia lub wnioski, wynikające z dziedziny wiedzy eksperta, jako odpowiednie dowody badania.

### **Data wejścia w życie**

4. Niniejszy standard stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

### **Cele**

5. Celem biegłego rewidenta jest ustalenie:

(a) czy należy skorzystać z pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta oraz

(b) w przypadku korzystania z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta – czy wyniki tej pracy odpowiadają celom biegłego rewidenta.

### **Definicje**

6. Na potrzeby niniejszego standardu poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) ekspert powołany przez biegłego rewidenta – osoba lub organizacja posiadająca wiedzę z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której wyniki pracy w tej dziedzinie są wykorzystywane przez biegłego rewidenta jako pomoc przy uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta może być wewnętrzny ekspert (którym może być partner<sup>3</sup>, członek personelu, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo przez firmę lub firmę należącą do sieci, z której wywodzi się biegły rewident) lub zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta (zob. par. A1-A3),

(b) wiedza – umiejętności, biegłość i doświadczenie w określonej dziedzinie,

(c) ekspert powołany przez kierownictwo – osoba lub organizacja posiadająca wiedzę z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa, której wyniki pracy w tej dziedzinie są wykorzystywane przez jednostkę jako pomoc przy sporządzaniu przez nią sprawozdań finansowych.

### **Wymogi**

#### **Ustalenie potrzeby powołania przez biegłego rewidenta eksperta**

7. Jeżeli wiedza z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa jest konieczna do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania, biegły rewident ustala, czy skorzystać z wyników pracy powołanego przez siebie eksperta (zob. par. A4-A9).

#### **Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania**

8. Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania stosowanych przez biegłego rewidenta zgodnie z wymogami paragrafów 9-13 niniejszego standardu różnią się zależnie od okoliczności. Ustalając rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres tych procedur badania, biegły rewident bierze pod uwagę (zob. par. A10):

(a) rodzaj sprawy, której dotyczy praca eksperta,

(b) ryzyko istotnego zniekształcenia sprawy, której dotyczy praca tego eksperta,

(c) znaczenie pracy tego eksperta dla badania,

(d) wiedzę i doświadczenie biegłego rewidenta dotyczące pracy wcześniej wykonanej przez tego eksperta.

(e) czy ekspert ten podlega zasadom i procedurom zapewnienia jakości stosowanym przez firmę biegłego rewidenta (zob. par. A11-A13).

---

<sup>1</sup> MSB 220 „Zapewnienie jakości badania sprawozdań finansowych”, paragrafy A10, A20-A22.

<sup>2</sup> MSB 500 „Dowody badania”, paragrafy A34-A48.

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

### **Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta**

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

### **Poznanie dziedziny wiedzy eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta**

10. Biegły rewident w stopniu wystarczającym poznaje dziedzinę wiedzy, w której specjalizuje się powoływany przez niego ekspert, co umożliwi biegłemu rewidentowi (zob. par. A21-A22):

- (a) ustalenie rodzaju, zakresu i celów pracy tego eksperta na potrzeby biegłego rewidenta,
- (b) ocenę odpowiedniości wyników tej pracy do potrzeb biegłego rewidenta.

### **Porozumienie z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta**

11. Biegły rewident uzgadnia, w miarę potrzeby na piśmie, następujące sprawy z powołanym przez siebie ekspertem (zob. par. A23-A26):

- (a) rodzaj, zakres i cele pracy eksperta (zob. par. A27),
- (b) odpowiednią rolę i odpowiedzialność biegłego rewidenta i eksperta (zob. par. A28-A29),
- (c) rodzaj, czas i zakres komunikowania się biegłego rewidenta z ekspertem, w tym formę wszelkich sprawozdań przedkładanych przez tego eksperta (zob. par. A30),
- (d) konieczność przestrzegania przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta wymogów zachowania poufności informacji (zob. par. A31).

### **Ocena odpowiedniości pracy wykonanej przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta**

12. Biegły rewident ocenia, czy wyniki pracy powoływanego przez niego eksperta odpowiadają celom biegłego rewidenta, w tym (zob. par. A32):

- (a) przydatność i racjonalność ustaleń lub wniosków eksperta oraz ich spójność z innymi dowodami badania (zob. par. A33-A34),
- (b) jeżeli wyniki pracy eksperta opierają się na znaczących założeniach oraz zastosowaniu metod – przydatność i racjonalność tych założeń i metod w danych okolicznościach (zob. par. A35-A37),
- (c) jeżeli wyniki pracy eksperta opierają się na danych źródłowych, które są znaczące dla pracy eksperta – przydatność, kompletność i dokładność tych danych (zob. par. A38-A39).

13. Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że wyniki pracy powoływanego przez niego eksperta nie odpowiadają celom biegłego rewidenta, wówczas (zob. par. A40):

- (a) uzgadnia z tym ekspertem rodzaj i zakres dalszej pracy, która powinna być wykonana przez tego eksperta,
- (b) przeprowadza dodatkowe procedury badania odpowiednie do okoliczności.

### **Nawiązanie w sprawozdaniu biegłego rewidenta do wyników pracy powołanego przez niego eksperta**

14. Biegły rewident w swoim sprawozdaniu zawierającym niezmodyfikowaną opinię nie nawiązuje do wyników pracy powołanego przez siebie eksperta, chyba że wymaga tego prawo lub regulacja. Jeżeli prawo lub regulacja wymaga takiego nawiązania, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że nawiązanie to nie ogranicza jego odpowiedzialności za wyrażoną opinię (zob. par. A41).

15. Jeżeli biegły rewident w swoim sprawozdaniu nawiązuje do wyników pracy powoływanego przez siebie eksperta, ponieważ nawiązanie to jest przydatne dla zrozumienia modyfikacji opinii biegłego rewidenta, biegły rewident zaznacza w swoim sprawozdaniu, że nawiązanie to nie ogranicza jego odpowiedzialności za tę opinię (zob. par. A42).

\* \* \*

### **Zastosowania i inne materiały objaśniające**

#### **Definicja eksperta powołanego przez biegłego rewidenta (zob. par. 6(a))**

**A1.** Wiedza z dziedziny innej niż rachunkowość lub rewizja finansowa obejmuje wiedzę dotyczącą następujących zagadnień:

- wyceny 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 utraciły wartość,
- aktuarialnego oszacowania zobowiązań wynikających z umów ubezpieczeniowych lub programów świadczeń pracowniczych,
- oszacowanie zasobów ropy naftowej i gazu,

- wyceny zobowiązań z tytułu ochrony środowiska oraz kosztów rekultywacji,
- interpretacji umów, praw i regulacji,
- analizy złożonych lub nietypowych zagadnień prawa podatkowego.

A2. W wielu przypadkach rozróżnienie między wiedzą z rachunkowości lub rewizji finansowej, a wiedzą z innej dziedziny będzie proste, nawet jeśli rozróżnienie dotyczy specjalistycznego obszaru rachunkowości lub rewizji finansowej. Na przykład osobę posiadającą wiedzę z zakresu metod ustalania odroczonego podatku można łatwo odróżnić od eksperta z zakresu prawa podatkowego. Pierwszej z osób dla celów niniejszego standardu nie uznaje się za eksperta, gdyż jej wiedza dotyczy rachunkowości, natomiast druga jest, w myśl niniejszego standardu, ekspertem, gdyż jej wiedza dotyczy prawa. Przeprowadzenie podobnego rozróżnienia może być także możliwe w innych przypadkach, np. wiedzy z dziedziny ewidencji instrumentów finansowych oraz wiedzy z dziedziny złożonego modelowania na potrzeby wyceny instrumentów finansowych. W pewnych jednak przypadkach, w szczególności dotyczących wschodzących dziedzin wiedzy z rachunkowości lub rewizji finansowej, rozróżnienie między specjalistyczną dziedziną rachunkowości lub rewizji finansowej a wiedzą z innej dziedziny, będzie kwestią profesjonalnego osądu. Mające zastosowanie zasady i standardy zawodowe dotyczące wymogów w zakresie edukacji i kompetencji księgowych oraz biegłych rewidentów mogą pomóc biegłemu rewidentowi w sformułowaniu tego osądu<sup>4</sup>.

A3. Rozważając sposób, w jaki na wymogi niniejszego standardu wpływa fakt, iż ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta może być osoba lub organizacja, niezbędne jest kierowanie się osądem. Oceniając na przykład kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta może się okazać, że ekspertem tym jest organizacja, z której usług biegły rewident wcześniej korzystał, ale biegły rewident nie ma doświadczenia ze współpracy z indywidualnym ekspertem wyznaczonym przez tę organizację do danego zlecenia; może też wystąpić sytuacja odwrotna: biegły rewident może być zaznajomiony z pracą określonego eksperta, ale nie z pracą organizacji, do której ten ekspert dołączył. W każdym z przypadków zarówno osobiste cechy indywidualnego eksperta, jak i cechy zarządcze organizacji (takie jak system zapewnienia jakości wdrożony przez organizację) mogą mieć znaczenie dla oceny przeprowadzanej przez biegłego rewidenta.

#### **Ustalenie potrzeby powołania przez biegłego rewidenta eksperta (zob. par. 7)**

A4. Powołanie przez biegłego rewidenta eksperta może pomóc biegłemu rewidentowi w jednej lub kilku z poniższych dziedzin:

- poznanie jednostki i jej środowiska, w tym jej kontroli wewnętrznej,
- rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia,
- ustalenie i zastosowanie ogólnych reakcji na ocenione ryzyko na poziomie sprawozdania finansowego,
- zaprojektowanie i przeprowadzenie dalszych procedur badania jako reakcji na ocenione ryzyko na poziomie stwierdzenia, obejmujące testy kontroli lub procedury wiarygodności,
- ocena wystarczalności i odpowiedniości uzyskanych dowodów badania dla sformułowania opinii o sprawozdaniach finansowych.

A5. Ryzyko istotnego zniekształcenia może wzrosnąć, gdy do sporządzenia sprawozdań finansowych przez kierownictwo, nieodzowna jest wiedza z innej dziedziny niż rachunkowość; może to na przykład wskazywać na złożoność zagadnienia lub na brak wiedzy kierownictwa z tej dziedziny. Jeżeli sporządzając sprawozdania finansowe kierownictwo nie posiada koniecznej wiedzy, może ono wykorzystać eksperta powołanego przez kierownictwo, aby zapobiec takiemu ryzyku. Właściwe kontrole, w tym kontrole wyników pracy eksperta powołanego przez kierownictwo, jeżeli ma to miejsce, mogą również zmniejszyć ryzyko istotnego zniekształcenia.

A6. Jeżeli sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga zastosowania wiedzy z innej dziedziny niż rachunkowość, biegły rewident, choć posiada umiejętności z zakresu rachunkowości i rewizji finansowej, może nie posiadać niezbędnej wiedzy do zbadania tych sprawozdań finansowych. Wymaga się, aby partner odpowiedzialny za badanie upewnił się, że zespół wykonujący badanie oraz eksperci powołani przez biegłego rewidenta, którzy nie należą do zespołu, mają łącznie kompetencje i umiejętności odpowiednie, aby przeprowadzić zlecenie<sup>5</sup>. Biegły rewident jest ponadto zobowiązany do oceny rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu zasobów niezbędnych do wykonania zlecenia<sup>6</sup>. Ustalenie przez biegłego rewidenta czy powinien skorzystać z wyników pracy powołanego przez siebie eksperta, a jeśli tak, to w jakim terminie i zakresie, pomaga biegłemu rewidentowi w sprostaniu tym wymogom. W miarę postępu badania lub zmiany okoliczności może być konieczna zmiana wcześniejszej decyzji biegłego rewidenta o korzystaniu z wyników pracy powołanego przez siebie eksperta.

<sup>4</sup> Na przykład pomocny może okazać się Międzynarodowy Standard Edukacyjny 8 „Wymogi dotyczące kompetencji biegłych rewidentów”.

<sup>5</sup> MSB 220, paragraf 14.

<sup>6</sup> MSB 300 „Planowanie badania sprawozdań finansowych”, paragraf 8 (e).

**A7.** Biegły rewident, choć nie jest ekspertem w innej dziedzinie niż rachunkowość lub rewizja finansowa, może – tym niemniej – poznać tę inną dziedzinę w stopniu wystarczającym do przeprowadzenia badania bez pomocy powołanego przez siebie eksperta. Znajomość tej innej dziedziny może być uzyskana, np. dzięki:

- doświadczeniu badania jednostek wymagających posiadania takiej wiedzy przy sporządzaniu sprawozdań finansowych,

- edukacji lub profesjonalnemu rozwojowi w danej dziedzinie. Mogą to być formalne kursy lub dyskusje z osobami posiadającymi wiedzę z odnośnej dziedziny, co zwiększa umiejętności biegłego rewidenta i pozwala zajmować się sprawami z innej dziedziny. Tego rodzaju dyskusje różnią się od konsultacji z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta, gdyż są one przeprowadzane na kanwie określonych okoliczności właściwych dla danego zlecenia, kiedy to ekspertowi przedstawia się odnośne fakty umożliwiające mu udzielenie ugruntowanej porady na temat określonej sprawy<sup>7</sup>,

- dyskusjom z biegłymi rewidentami, którzy przeprowadzali podobne zlecenia.

**A8.** W innych przypadkach biegły rewident może jednak ustalić, że jest konieczne albo, że chce skorzystać z pracy powołanego przez siebie eksperta dla uzyskania pomocy przy zgromadzeniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania. Ustalając, czy skorzystać z pracy powołanego przez biegłego rewidenta eksperta, można rozważyć, co następuje:

- czy kierownictwo skorzystało przy sporządzaniu sprawozdań finansowych z wyników pracy powołanego przez siebie eksperta (zob. par. 9),

- rodzaj i znaczenie sprawy, w tym jej złożoność,

- ryzyko istotnego zniekształcenia danej sprawy,

- oczekiwany rodzaj procedur stosowanych jako reakcja na rozpoznane ryzyko, w tym: wiedza biegłego rewidenta oraz doświadczenie związane z pracą eksperta w takich sprawach i dostępność alternatywnych źródeł dowodów badania.

**A9.** Jeżeli kierownictwo skorzystało przy sporządzaniu sprawozdań finansowych z wyników pracy powołanego przez siebie eksperta, decyzja biegłego rewidenta dotycząca potrzeby powołania przez siebie eksperta, może zależeć od takich czynników jak:

- rodzaj, zakres i cele pracy eksperta powołanego przez kierownictwo,

- czy ekspert powołany przez kierownictwo jest zatrudniony w jednostce lub pracuje na jej zlecenie, świadcząc odpowiednie usługi,

- zakres, w jakim kierownictwo może sprawować kontrolę lub wywierać wpływ na pracę powołanego przez siebie eksperta,

- kompetencje i umiejętności eksperta powołanego przez kierownictwo,

- czy ekspert powołany przez kierownictwo jest zobowiązany stosować standardy techniki wykonywania zawodu lub innego rodzaju zawodowe lub branżowe wymogi,

- kontrola jednostki nad pracą eksperta powołanego przez kierownictwo.

MSB 500<sup>8</sup> zawiera wymogi i wytyczne dotyczące wpływu kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta powołanego przez kierownictwo na wiarygodność dowodów badania.

### **Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania** (zob. par. 8)

**A10.** Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania uwzględniających wymogi paragrafów 9-13 niniejszego standardu mogą się różnić zależnie od okoliczności, np. poniższe czynniki mogą wskazywać na potrzebę stosowania innych lub bardziej rozległych procedur niż te, które byłyby normalnie stosowane:

- wyniki pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta dotyczą znaczącej sprawy, która pociąga za sobą subiektywne i złożone osądy,

- biegły rewident nie korzystał uprzednio z pracy powoływanego przez siebie eksperta i nie ma wcześniejszej wiedzy o kompetencjach, umiejętnościach i obiektywizmie tego eksperta,

- powoływany przez biegłego rewidenta ekspert przeprowadza procedury będące integralną częścią badania, a raczej nie udziela konsultacji w indywidualnych sprawach,

- ekspert jest zewnętrznym ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta i dlatego nie podlega zasadom i procedurom kontroli jakości firmy.

### *Zasady i procedury zapewnienia jakości w firmie biegłego rewidenta* (zob. par. 8(e))

**A11.** Wewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta może być partnerem lub członkiem personelu, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo, firmy biegłego rewidenta, i dlatego podlega zasadom i procedurom zapewnienia jakości tej firmy zgodnie z MSKJ 1<sup>9</sup> lub krajowymi wymogami, które są co najmniej tak samo

---

<sup>7</sup> MSB 220, paragraf A21.

<sup>8</sup> MSB 500, paragraf 8.

<sup>9</sup> MSKJ 1 „Zapewnianie jakości usług firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz wykonujących inne zlecenia usług atestacyjnych i pokrewnych”, paragraf 12(f).

wymagające<sup>10</sup>. Alternatywnie, wewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta może być partnerem lub członkiem personelu, w tym personelu zatrudnionego tymczasowo, firmy należącej do sieci, która może stosować takie same zasady i procedury zapewnienia jakości co firma biegłego rewidenta.

**A12.** Zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta nie jest członkiem zespołu wykonującego badanie i nie podlega zasadom i procedurom zapewnienia jakości, zgodnie z MSKJ 1<sup>11</sup>. Tym niemniej w niektórych systemach prawnych prawo lub regulacje mogą wymagać, aby zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta był traktowany jako członek zespołu wykonującego badanie i w związku z tym podlegał stosownym wymogom etycznym, w tym dotyczącym niezależności, oraz innym zawodowym wymogom, zgodnie z tym jak określa je prawo lub regulacje.

**A13.** Zespół wykonujący badanie może polegać na systemie zapewnienia jakości firmy, o ile informacje dostarczane przez firmę lub inne strony nie sugerują czegoś przeciwnego<sup>12</sup>. Zakres tego polegania może różnić się zależnie od okoliczności i wpływać na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur biegłego rewidenta z uwagi na:

- kompetencje i umiejętności uzyskane dzięki programowi rekrutacji i szkoleń,
- obiektywizm. Wewnętrzni eksperci powołani przez biegłego rewidenta podlegają stosownym wymogom etycznym, w tym dotyczącym niezależności.

Ocenę przez biegłego rewidenta odpowiedniości wyników pracy eksperta powołanego przez niego. Na przykład programy szkoleniowe firmy mogą wewnętrznemu ekspertowi powołanemu przez biegłego rewidenta dostarczyć odpowiednie wiadomości o związku jego wiedzy z procesem badania. Poleganie na takich szkoleniach i innych działaniach firmy takich, jak protokoły określające zakres działania wewnętrznych ekspertów powołanych przez biegłego rewidenta, mogą wpływać na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur biegłego rewidenta służących ocenie odpowiedniości wyników pracy powołanego przez niego eksperta.

- przestrzeganie wymogów regulacyjnych i prawnych drogą nadzoru,
- porozumienie z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta.

Poleganie to nie ogranicza odpowiedzialności biegłego rewidenta za przestrzeganie wymogów niniejszego standardu.

#### **Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta (zob. par. 9)**

**A14.** Kompetencje, umiejętności i obiektywizm eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta stanowią czynniki znacząco wpływające na ustalenie, czy wyniki pracy tego eksperta odpowiadają celom biegłego rewidenta. Kompetencje dotyczą rodzaju i poziomu wiedzy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. Umiejętności dotyczą zdolności eksperta powołanego przez biegłego rewidenta do zastosowania kompetencji w warunkach zlecenia. Czynniki wpływające na umiejętności mogą, np. obejmować położenie geograficzne oraz dostępność czasu i środków. Obiektywizm dotyczy możliwych skutków stronniczości, konfliktu interesów lub wpływowi innych osób na zawodowy lub gospodarczy osąd eksperta powołanego przez biegłego rewidenta.

**A15.** Informacje na temat kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta powołanego przez biegłego rewidenta mogą pochodzić z różnych źródeł takich, jak:

- osobiste doświadczenie z wcześniejszej pracy tego eksperta,
- rozmowy z tym ekspertem,
- rozmowy z innymi biegłymi rewidentami lub innymi osobami, którym znana jest praca tego 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 tego eksperta,
- zasady i procedury zapewnienia jakości firmy biegłego rewidenta (zob. par. A11-A13).

**A16.** Sprawy ważne dla oceny kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta powołanego przez biegłego rewidenta obejmują stwierdzenie, czy ekspert podlega standardom techniki wykonywania zawodu lub innego rodzaju zawodowym lub branżowym wymogom, np. standardom etycznym lub innym wymogom członkowskim ustalonym przez zawodową organizację lub przez stowarzyszenie branżowe, standardom akredytacyjnym organizacji wydającej uprawnienie do wykonywania zawodu lub wymogom wynikającym z prawa lub regulacji.

**A17.** Do innych spraw, które mogą być ważne zalicza się:

- przydatność kompetencji eksperta powołanego przez biegłego rewidenta do sprawy, przy której będą wykorzystane wyniki jego pracy, w tym wszelkie dziedziny specjalizacji eksperta, np. określony aktuariusz może się specjalizować w ubezpieczeniach majątkowych i zdrowotnych, ale posiadać ograniczoną wiedzę w zakresie obliczania świadczeń emerytalnych.,

---

<sup>10</sup> MSB 220, paragraf 2.

<sup>11</sup> MSKJ 1, paragraf 12 (f).

<sup>12</sup> MSB 220, paragraf 4.

- kompetencje eksperta powołanego przez biegłego rewidenta dotyczące odpowiednich wymogów rachunkowości i rewizji finansowej, na przykład wiedza o założeniach i metodach, w tym o modelach, jeśli ma to zastosowanie, zgodnych z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,

- czy w miarę postępu badania nieprzewidziane zdarzenia, zmiany warunków lub dowody badania uzyskane w rezultacie przeprowadzonych procedur, wskazują na potrzebę zweryfikowania pierwotnej oceny kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta powołanego przez biegłego rewidenta.

**A18.** Wiele okoliczności może zagrażać obiektywizmowi, np. zagrożenia takie, jak czerpanie korzyści własnych, stronniczość, samoocena, zażyłość, zastraszenie. Takie zagrożenia mogą zostać wyeliminowane lub ograniczone przez tworzone zabezpieczenia bądź przez struktury zewnętrzne (np. organizacja zawodowa, do której należy ekspert powołany przez biegłego rewidenta, legislacja lub regulacje), bądź przez środowisko zawodowe, w którym działa ekspert (np. zasady i procedury zapewnienia 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 powołanego przez biegłego rewidenta oraz znaczenia pracy eksperta dla badania. Mogą występować okoliczności, gdy zabezpieczenia nie mogą zmniejszyć zagrożeń do możliwego zaakceptowania poziomu, np. jeżeli zaproponowany ekspert powołany przez biegłego rewidenta jest osobą, która odegrała znaczącą rolę przy sporządzaniu informacji objętych badaniem, tj. gdy ekspert powołany przez biegłego rewidenta jest tożsamy z ekspertem powołanym przez kierownictwo.

**A20.** Oceniając obiektywizm zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, przydatne może być:

(a) skierowanie do jednostki zapytania o jakiegokolwiek znane jej udziały lub powiązania z zewnętrznym ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta, które mogą wpływać na obiektywizm tego eksperta;

(b) omówienie z tym ekspertem wszelkich mających zastosowanie zabezpieczeń, w tym wymogów zawodowych stosujących się do tego eksperta; i ocena, czy zabezpieczenia są odpowiednie, aby zmniejszyć ryzyko do możliwego do zaakceptowania poziomu. Udziały i powiązania, które mogą mieć znaczenie uzasadniające ich omówienie z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta, obejmują:

- udziały finansowe,
- powiązania gospodarcze i osobiste,
- świadczenie usług przez eksperta, w tym przez organizację, w przypadku gdy zewnętrznym ekspertem jest organizacja.

W pewnych okolicznościach może być także odpowiednie uzyskanie przez biegłego rewidenta od powołanego przez siebie eksperta pisemnego oświadczenia na temat wszelkich udziałów i powiązań z jednostką, których jest świadomy.

### **Poznanie dziedziny wiedzy powoływanego przez biegłego rewidenta eksperta (zob. par. 10)**

**A21.** Biegły rewident może poznać dziedzinę wiedzy powoływanego przez siebie eksperta przy pomocy sposobów przedstawionych w paragrafie A7 lub przeprowadzając rozmowę z tym ekspertem.

**A22.** Aspekty dotyczące dziedziny wiedzy eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta, przydatne dla biegłego rewidenta, obejmują:

- czy dziedzina wiedzy eksperta obejmuje obszary specjalizacji przydatne dla badania (zob. par. A17),
- czy mają zastosowanie jakiegokolwiek zawodowe lub innego rodzaju standardy lub wymogi prawne lub regulacyjne,
- jakie założenia i metody, w tym modele, są stosowane przez eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta, czy są one powszechnie akceptowane w dziedzinie wiedzy eksperta i czy są odpowiednie do potrzeb sprawozdawczości finansowej,
- rodzaj wewnętrznych i zewnętrznych danych lub informacji wykorzystywanych przez eksperta powoływanego przez biegłego rewidenta.

### **Porozumienie z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta (zob. par. 11)**

**A23.** Rodzaj, zakres i cele pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta mogą się znacząco różnić zależnie od okoliczności tak, jak różne mogą być role i zakres odpowiedzialności – odpowiednio – biegłego rewidenta i powołanego przez niego eksperta, jak też rodzaj, czas i zakres komunikowania się między nimi. Konieczne jest, zatem, uzgodnienie tych spraw między biegłym rewidentem a ekspertem powołanym przez niego niezależnie od tego, czy jest on zewnętrznym, czy też wewnętrznym ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta.

**A24.** Sprawy, o których mowa w paragrafie 8, mogą wpłynąć na stopień szczegółowości i sformalizowania porozumienia między biegłym rewidentem a powołanym przez niego ekspertem, w tym ustalenie, czy potrzebne jest pisemne porozumienie. Na przykład poniższe czynniki mogą wskazywać na potrzebę bardziej szczegółowego porozumienia, niż miałyby to miejsce w innych okolicznościach, lub sporządzenia go na piśmie:



- ekspert powołany przez biegłego rewidenta będzie miał dostęp do wrażliwych lub poufnych informacji o jednostce,
- rola i odpowiedzialność – odpowiednio – biegłego rewidenta i eksperta powołanego przez biegłego rewidenta różnią się od normalnie przyjętych,
- zastosowanie mają wymogi prawne lub regulacyjne pochodzące z wielu jurysdykcji,
- sprawa, której dotyczy praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, jest wysoce złożona,
- biegły rewident nie korzystał wcześniej z wyników pracy tego eksperta,
- większy zakres pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta oraz jej znaczenie dla badania.

**A25.** Porozumienie między biegłym rewidentem a powoływanym przez niego ekspertem ma często formę umowy. Załącznik przedstawia sprawy, które biegły rewident może rozważyć pod kątem ich włączenia do umowy lub innej formy porozumienia z powoływanym przez siebie ekspertem.

**A26.** Jeżeli porozumienie między biegłym rewidentem a ekspertem powołanym przez niego nie ma formy pisemnej, to dowód zawarcia porozumienia może wynikać, np. z:

- memorandum dotyczącego planowania lub powiązanej dokumentacji roboczej, takiej jak program badania,
- zasad i procedur firmy biegłego rewidenta. W przypadku wewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, ustalone zasady i procedury, którym ten ekspert podlega, mogą obejmować szczególnie zasady i procedury dotyczące pracy takiego eksperta. Zakres dokumentacji objętej dokumentacją roboczą biegłego rewidenta zależy od rodzaju takich zasad i procedur. Przykładowo może nie być wymagana żadna dokumentacja w dokumentacji roboczej, jeżeli firma biegłego rewidenta posiada szczegółowe protokoły określające okoliczności, w których korzysta się z pracy takiego eksperta.

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

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

*Odpowiednie role i zakresy odpowiedzialności* (zob. par. 11(b))

**A28.** Uzgodnienie odpowiednio roli i zakresu odpowiedzialności biegłego rewidenta i powołanego przez niego eksperta obejmuje:

- Ustalenie, czy biegły rewident, czy też powołany przez niego ekspert przeprowadzą szczegółowe badanie danych źródłowych.
- Zgodę na to, aby biegły rewident omówił ustalenie lub wnioski eksperta powołanego przez biegłego rewidenta z jednostką i z innymi oraz zamieścił szczegóły ustaleń lub wniosków tego eksperta w uzasadnieniu wyrażenia zmodyfikowanej opinii w sprawozdaniu biegłego rewidenta, jeżeli to niezbędne (zob. par. A42).
- Ustalenia dotyczące informowania eksperta powołanego przez biegłego rewidenta o wnioskach biegłego rewidenta na temat jego pracy.

*Dokumentacja robocza*

**A29.** Uzgodnienie co do odpowiednich ról i zakresów odpowiedzialności biegłego rewidenta i powołanego przez niego eksperta może również obejmować uzgodnienia dotyczące wzajemnego dostępu i utrzymywania dokumentacji roboczej. Jeżeli ekspert powołany przez biegłego rewidenta jest członkiem zespołu wykonującego badanie, dokumentacja robocza tego eksperta stanowi część dokumentacji z badania. Jeżeli porozumienie stanowi inaczej, dokumentacja robocza wewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta jest jego własnością i nie stanowi części dokumentacji badania.

*Komunikacja* (zob. par. 11(c))

**A30.** Efektywna dwustronna komunikacja ułatwia właściwą integrację rodzaju, czasu przeprowadzenia i zakresu procedur stosowanych przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta z innymi pracami związanymi z badaniem oraz odpowiednią modyfikację celów eksperta powołanego przez biegłego rewidenta w miarę postępu badania. Na przykład, jeżeli praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta dotyczy 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. Ustalenie określonego partnera lub osoby z personelu, która będzie współpracowała z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta, oraz procedur komunikowania się eksperta z jednostką, pomaga w terminowym i efektywnym komunikowaniu się, w szczególności w przypadku większych zleceń.

*Poufność* (zob. par. 11(d))

**A31.** Jest konieczne, aby zasady dotyczące poufności, wynikające z odnośnych wymogów etycznych wiążących biegłego rewidenta, miały również zastosowanie do eksperta powołanego przez biegłego rewidenta. Dodatkowe

wymogi mogą być określone przez prawo lub regulacje. Jednostka może również zastrzec sobie uzgodnienie z ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta specyficzne zasady dotyczących poufności.

### **Ocena odpowiedniości pracy wykonanej przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta (zob. par. 12)**

**A32.** Ocena przez biegłego rewidenta kompetencji, umiejętności i obiektywizmu eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, poznanie przez biegłego rewidenta dziedziny wiedzy tego eksperta oraz rodzaju wykonanej przez niego pracy wpływa na rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres procedur badania służących ocenie odpowiedniości wyników pracy tego eksperta dla celów biegłego rewidenta.

#### *Ustalenia i wnioski eksperta powołanego przez biegłego rewidenta (zob. par. 12(a))*

**A33.** Specyficzne procedury służące ocenie odpowiedniości wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta dla celów biegłego rewidenta obejmują:

- zapytania kierowane do eksperta powołanego przez biegłego rewidenta;
- przegląd dokumentacji roboczej i sprawozdań eksperta powołanego przez biegłego rewidenta;
- potwierdzające procedury takie, jak:
  - obserwacja pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta,
  - analiza opublikowanych danych takich, jak raporty statystyczne, wydawanych przez godne zaufania, autorytatywne źródła,
  - potwierdzenie odnośnych spraw przez strony trzecie,
  - przeprowadzenie szczegółowych procedur analitycznych,
  - ponowne przeliczenia;
- omówienie, np. z innym ekspertem posiadającym odpowiednią wiedzę, ustaleń lub wniosków eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, które nie są zgodne z innymi dowodami badania;
- omówienie sprawozdania eksperta powołanego przez biegłego rewidenta z kierownictwem.

**A34.** Czynniki uwzględniane przy ocenie przydatności i racjonalności ustaleń lub wniosków eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, niezależnie od tego czy mają one postać sprawozdania lub inną formę, mogą obejmować ustalenie, czy:

- zaprezentowano je w sposób spójny ze standardami zawodu lub branży, z których wywodzi się ekspert powołany przez biegłego rewidenta,
- wyrażono je w sposób jasny, nawiązując do celów uzgodnionych z biegłym rewidentem, zakresu przeprowadzonej pracy i zastosowanych standardów,
- oparto je na analizie właściwego okresu oraz uwzględniono późniejsze zdarzenia, tam gdzie ma to zastosowanie,
- stanowią przedmiot jakichkolwiek zastrzeżeń, ograniczeń lub restrykcji, a jeśli tak, czy rodzi to skutki dla biegłego rewidenta,
- oparto je na odpowiednim rozpatrzeniu błędów lub odchyień wykrytych przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta.

#### *Założenia, metody i dane źródłowe*

#### **Założenia i metody (zob. par. 12(b))**

**A35.** Jeżeli praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta polega na ocenie określonych założeń i metod, w tym modeli, jeśli ma to zastosowanie, przyjętych przez kierownictwo do ustalenia wartości szacunkowych, procedury zastosowane przez biegłego rewidenta będą w pierwszej kolejności skierowane na ocenę tego, czy ekspert powołany przez biegłego rewidenta dokonał należytego przeglądu tych założeń i metod. Jeżeli praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta polega na ustaleniu w imieniu biegłego rewidenta wartości szacunkowych lub ich przedziału, stanowiących porównanie z szacunkami ustalonymi przez kierownictwo, procedury zastosowane przez biegłego rewidenta będą w pierwszej kolejności i skierowane na ocenę założeń i metod, w tym modeli, jeśli ma to zastosowanie, zastosowanych przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta.

**A36.** MSB 540<sup>13</sup> omawia założenia i metody zastosowane przez kierownictwo przy ustalaniu wartości szacunkowych, w tym zastosowanie, w niektórych przypadkach, wysoce specjalistycznych modeli opracowanych przez jednostkę. Chociaż omówienie to wiąże się z uzyskaniem przez biegłego rewidenta wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących założeń i metod zastosowanych przez kierownictwo, to może ono także pomóc biegłemu rewidentowi przy ocenie założeń i metod przyjętych przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta.

---

<sup>13</sup> MSB 540 „Badanie wartości szacunkowych, w tym szacunków wartości godziwej i powiązanych ujawnień”, paragrafy 8, 13 i 15.

**A37.** Jeżeli praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta pociąga za sobą korzystanie ze znaczących założeń oraz metod, czynnikami przydatnymi przy ocenie przez biegłego rewidenta tych metod i założeń jest stwierdzenie, czy są one:

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

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

**A38.** Jeżeli praca eksperta powołanego przez biegłego rewidenta pociąga za sobą korzystanie z danych źródłowych, które są znaczące dla wyników jego pracy, wówczas mogą być zastosowane następujące procedury dla sprawdzenia tych danych:

- weryfikacja źródła danych, w tym zrozumienie, a jeśli to potrzebne to i sprawdzenie kontroli wewnętrznej danych, i tam gdzie to odpowiednio, przekazanie rezultatów weryfikacji ekspertowi,
- przegląd danych pod kątem kompletności i wewnętrznej spójności.

**A39.** W wielu przypadkach biegły rewident może sprawdzić dane źródłowe. Jednak w innych przypadkach, gdy dane źródłowe wykorzystywane przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta mają wysoce techniczny charakter z zakresu dziedziny wiedzy eksperta, ekspert może sprawdzić dane źródłowe. Jeżeli ekspert powołany przez biegłego rewidenta sprawdził dane źródłowe, skierowanie przez biegłego rewidenta do eksperta zapytań lub nadzór bądź przegląd tego sprawdzenia mogą być właściwym sposobem oceny przez biegłego rewidenta przydatności, kompletności i dokładności tych danych.

*Nieodpowiedniość wyników pracy* (zob. par. 13)

**A40.** Jeżeli biegły rewident stwierdzi, że wyniki pracy powołanego przez niego eksperta nie odpowiadają jego celom, a sprawy tej nie da się rozwiązać drogą przeprowadzenia procedur badania wymaganych przez paragraf 13, które mogą polegać na przeprowadzeniu dalszych prac zarówno przez eksperta, jak i biegłego rewidenta lub zatrudnieniu bądź zaangażowaniu innego eksperta, wtedy konieczne może się okazać wyrażenie w sprawozdaniu biegłego rewidenta zmodyfikowanej opinii zgodnie z MSB 705, ponieważ biegły rewident nie uzyskał wystarczających i odpowiednich dowodów badania<sup>14</sup>.

**Nawiązanie w sprawozdaniu biegłego rewidenta do wyników pracy powołanego przez niego eksperta** (zob. par. 14-15)

**A41.** W niektórych przypadkach prawo lub regulacje mogą wymagać nawiązania do wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta, np. dla zapewnienia przejrzystości w sektorze publicznym.

**A42.** W pewnych okolicznościach może być odpowiednie, aby w sprawozdaniu biegłego rewidenta zawierającym opinię zmodyfikowaną, nawiązać do wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta w celu wyjaśnienia przyczyn modyfikacji. W takim przypadku biegły rewident może być zobowiązany do uzyskania zgody powołanego przez siebie eksperta przed zamieszczeniem takiego nawiązania.

**Załącznik**  
(zob. par. A25)

**Wskazówki dotyczące porozumienia między biegłym rewidentem a zewnętrznym ekspertem powołanym przez niego**

Załącznik przedstawia sprawy, które biegły rewident może rozważyć w celu ich włączenia do porozumienia z powołanym przez niego zewnętrznym ekspertem. Lista ta ma charakter ilustracji i nie jest wyczerpująca; ma ona jedynie służyć jako przewodnik, który może być stosowany łącznie z innymi wskazówkami zawartymi w niniejszym standardzie. Decyzja o tym, czy daną sprawę należy uwzględnić w porozumieniu, zależy od okoliczności zlecenia. Lista może także pomóc przy analizie spraw, które należy uwzględnić w porozumieniu z wewnętrznym ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta.

**Rodzaj, zakres i cele pracy zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta**

- Rodzaj i zakres procedur, które ma przeprowadzić zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta.
- Cele pracy zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta w powiązaniu z oceną istotności i ryzyka związanego ze sprawą, której dotyczy praca tego eksperta, oraz tam gdzie to odpowiednie, mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

---

<sup>14</sup> MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”, paragraf 6 (b).

- Wszelkie standardy techniki wykonywania zawodu lub innego rodzaju zawodowe lub branżowe wymogi, które zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta będzie przestrzegał.
- Założenia i metody, obejmujące modele, tam gdzie ma to zastosowanie, które zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta będzie stosował oraz ich obowiązywanie.
- Stan na dzień lub okres, jeśli ma to zastosowanie, objęty badaniem przedmiotu pracy zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta oraz wymogi dotyczące późniejszych zdarzeń.

### **Role i odpowiedzialność – odpowiednio – biegłego rewidenta i zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta**

- Odpowiednie standardy rewizji finansowej i rachunkowości oraz wymogi regulacyjne i prawne.
- Wyrażenie zgody przez zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta na zamiar wykorzystania przez biegłego rewidenta sprawozdania eksperta, w tym nawiązania do tego sprawozdania, lub ujawnienia go innym, np. nawiązania 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 wyników pracy zewnętrznego eksperta powołanego przez niego.
- Ustalenie, czy biegły rewident, czy zewnętrzny ekspert, powołany przez biegłego rewidenta, sprawdzi dane źródłowe.
- Dostęp zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta do zapisów, akt, personelu i ekspertów powołanych przez jednostkę.
- Procedury komunikowania się zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta z jednostką.
- Dostęp biegłego rewidenta i zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta do wzajemnej dokumentacji roboczej.
- Własność i kontrola nad dokumentacją roboczą podczas i po realizacji zlecenia, w tym wymogi dotyczące archiwizowania dokumentów.
- Odpowiedzialność zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta za wykonanie pracy z należytą umiejętnością i starannością.
- Kompetencje i zdolność zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta do wykonania pracy.
- Oczekiwanie, że zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta wykorzysta wszelką posiadaną przez siebie wiedzę przydatną dla badania, a jeśli nie, poinformuje o tym biegłego rewidenta.
- Wszelkie ograniczenia organizacji zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta w stosunku do sprawozdania biegłego rewidenta.
- Wszelkie uzgodnienia dotyczące informowania zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta o wnioskach biegłego rewidenta dotyczących jego pracy.

### **Komunikowanie się i sprawozdawczość**

- Metody i częstotliwość komunikowania się, w tym:
  - sposób, w jaki ustalenia i wnioski zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta będą prezentowane (np. w formie pisemnego sprawozdania, ustnego sprawozdania lub systematycznego informowania zespołu wykonującego badanie),
  - wyznaczenie określonych osób spośród zespołu wykonującego badanie, które będą współpracować z zewnętrznym ekspertem powołanym przez biegłego rewidenta.
- Kiedy zewnętrzny ekspert powołany przez biegłego rewidenta zakończy pracę i przedstawi ustalenia i wnioski biegłemu rewidentowi.
- Odpowiedzialność zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta za niezwłoczne informowanie o ewentualnym opóźnieniu zakończenia pracy i wszelkich potencjalnych zastrzeżeniach lub ograniczeniach ustaleń lub wniosków eksperta.
- Odpowiedzialność zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta za niezwłoczne informowanie o przypadkach, gdy jednostka ograniczy mu dostęp do zapisów, akt, personelu i ekspertów zaangażowanych przez jednostkę.
- Odpowiedzialność zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta za przekazywanie biegłemu rewidentowi informacji, które zdaniem eksperta mogą mieć znaczenie dla badania, w tym wszelkie zmiany wcześniej zakomunikowanych okoliczności.
- Odpowiedzialność zewnętrznego eksperta powołanego przez biegłego rewidenta za informowanie o okolicznościach, które mogą stwarzać zagrożenie dla obiektywizmu eksperta i wszelkich odpowiednich zabezpieczeniach, które mogą wyeliminować lub zmniejszyć takie zagrożenia do możliwego do zaakceptowania poziomu.

## **Poufność**

● Konieczność przestrzegania przez eksperta powołanego przez biegłego rewidenta wymogów zachowania zasad poufności, w tym:

- zasad dotyczących poufności zawartych w odnośnych wymogach etycznych wiążących biegłego rewidenta,
- dodatkowych wymogów, które mogą być nałożone przez prawo lub regulacje, o ile występują,
- specyficznych wymogów dotyczących poufności wymaganych przez jednostkę, o ile występują.

Niniejszy *Międzynarodowy Standard Badania 620*  
opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB)  
Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język  
polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Krajową Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r.  
i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez  
IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”.  
Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC  
w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 620* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych  
(IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 620* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).  
Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*  
ISBN: 978-1-93477-992-7.