

**Projekt (Exposure Draft)**  
**styczeń 2024 r.**

***Termin zgłaszania uwag: 30 kwietnia 2024 r.***

*International Ethics Standards Board  
for Accountants®*

---

## Wykorzystanie pracy eksperta zewnętrznego

***Tłumaczenie robocze, nieautoryzowane przez PIBR.***

**IESBA**

**International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®**

## O IESBA

[International Ethics Standards Board for Accountants \(Międzynarodowa Rada Standardów Etyki dla Księgowych\)](#)® (IESBA®) jest niezależną globalną radą ustanawiającą standardy. Misją IESBA jest służenie interesowi publicznemu poprzez ustanawianie wysokiej jakości, międzynarodowych standardów etyki (w tym niezależności) jako podstawy etycznego zachowania w biznesie i organizacjach oraz zaufania publicznego do informacji finansowych i niefinansowych, które ma fundamentalne znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania i zrównoważonego rozwoju organizacji, rynków finansowych i gospodarek na całym świecie.

Wraz z International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ([Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych](#)), IESBA jest częścią International Foundation for Ethics and Audit (IFEA) ([Międzynarodowa Fundacja Etyki i Audytu](#)). Public Interest Oversight Board (PIOB) ([Rada Nadzoru nad Interesem Publicznym](#)) nadzoruje działania IESBA i IAASB oraz zgodność standardów z interesem publicznym.

Struktury i procesy wspierające działalność IESBA są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEA™).

Copyright © styczeń 2024 r. by the International Federation of Accountants (IFAC). Informacje o prawach autorskich, znakach towarowych i zezwoleniach można znaleźć na [stronie 55](#).

## PROŚBA O UWAGI

Niniejszy Projekt, *Wykorzystanie pracy eksperta zewnętrznego*, został opracowany i zatwierdzony przez IESBA.

Propozycje zawarte w niniejszym projekcie mogą zostać zmodyfikowane w świetle otrzymanych komentarzy przed ich wydaniem w wersji ostatecznej. Komentarze są wymagane do **30 kwietnia 2024 r.**

Respondenci proszeni są o przesłanie swoich komentarzy drogą elektroniczną za pośrednictwem strony internetowej IESBA, korzystając z linku "[Prześlij komentarz](#)". Prosimy o przesyłanie komentarzy zarówno w plikach PDF, jak i Word. Należy również pamiętać, że użytkownicy korzystający z tej funkcji po raz pierwszy muszą się zarejestrować. Wszystkie komentarze zostaną uznane za publiczne i ostatecznie zostaną opublikowane na stronie internetowej. Chociaż IESBA preferuje przekazywanie komentarzy za pośrednictwem swojej strony internetowej, komentarze można również przesyłać do Kena Sionga, Dyrektora ds. Programu, na adres [KenSiong@ethicsboard.org](mailto:KenSiong@ethicsboard.org).

Niniejszą publikację można pobrać ze strony internetowej IESBA [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org). Zatwierdzony tekst został opublikowany w języku angielskim.

# WYKORZYSTANIE PRACY EKSPERTA ZEWNĘTRZNEGO

## SPIS TREŚCI

---

	Strona
<b>UZASADNIENIE</b> .....	<b>5</b>
I. Wprowadzenie .....	5
II. Informacje ogólne i przegląd .....	5
III. Definicje .....	10
IV. Uzgadnianie warunków zlecenia.....	14
V. Ocena kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego .....	14
VI. Inne kwestie.....	20
VII. <a href="#">Dodatkowe uwagi do części 2 - Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach</a> .....	<a href="#">22</a>
VIII. Dodatkowe uwagi do części 5 - Atestacja zrównoważonego rozwoju.....	22
IX. Analiza ogólnego wpływu proponowanych zmian .....	24
X. Harmonogram projektu i data wejścia w życie .....	25
XI. Przewodnik dla respondentów.....	25
Załącznik 1: Diagram dla ekspertów wykorzystywanych w badaniu lub innych usługach atestacyjnych.....	27
<b>PROJEKT: WYKORZYSTANIE PRACY EKSPERTA ZEWNĘTRZNEGO</b> .....	<b>29</b>
<a href="#">ROZDZIAŁ 220 (PORÓWNANIE Z OBECNĄ WERSJĄ)</a> .....	<a href="#">29</a>
<a href="#">PROPONOWANY ROZDZIAŁ 290</a> .....	<a href="#">30</a>
<a href="#">ROZDZIAŁ 320 (PORÓWNANIE Z OBECNĄ WERSJĄ)</a> .....	<a href="#">36</a>
<a href="#">PROPONOWANY ROZDZIAŁ 390</a> .....	<a href="#">37</a>
<a href="#">PROPONOWANY ROZDZIAŁ 5390</a> .....	<a href="#">45</a>
PROPONOWANE NOWE DEFINICJE W SŁOWNICZKU.....	54
<a href="#">SŁOWNICZEK (PORÓWNANIE Z OBECNĄ WERSJĄ)</a> .....	<a href="#">54</a>

## UZASADNIENIE

### I. Wprowadzenie

1. Niniejsze memorandum przedstawia tło i wyjaśnienie proponowanych zmian w [Międzynarodowym Kodeksie Etyki Zawodowych Księgowych \(w tym Międzynarodowych Standardach Niezależności\)](#) (Kodeks) dotyczących wykorzystania pracy eksperta zewnętrznego.
2. IESBA jednogłośnie zatwierdziła proponowane przepisy do konsultacji na posiedzeniu w grudniu 2023 roku. Propozycje obejmują trzy nowe rozdziały (sekcje) Kodeksu dotyczące wykorzystania pracy eksperta zewnętrznego – proponowany rozdział 390 dla zawodowych księgowych (professional accountants – PAs) wykonujących wolny zawód (professional accountants in public practice – PAPPs), proponowany rozdział 290 dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach (professional accountants in business – PAIBs) oraz proponowany rozdział 5390 dla praktyków wykonujących atestację zrównoważonego rozwoju (sustainability assurance practitioners – SAPs). Wyjaśnienia zawarte w niniejszym memorandum odnoszą się w równym stopniu do wszystkich trzech proponowanych nowych rozdziałów, chyba że określono inaczej.
3. Proponowany rozdział 5390 stanowi integralną część projektu Exposure Draft (ED), *Proposed International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards) (IESSA) and Other Revisions to the Code Relating to Sustainability Assurance and Reporting (Sustainability ED)*, i dlatego powinien być czytany w połączeniu z tym projektem.

### II. Informacje ogólne i przegląd

#### A. Impuls dla projektu i jego cele

4. Rozważania IESBA dotyczące opracowania zmienionej definicji "zespołu wykonującego zlecenie" w ramach projektu Zespół wykonujący zlecenie – badania grupy (Engagement Team - Group Audits ET-GA) wywołały pytania, w tym ze strony Rady Nadzoru nad Interesem Publicznym (PIOB), dotyczące tego, czy eksperci zewnętrzni<sup>1</sup> powinni podlegać wymogom niezależności w zakresie badania i innych usług atestacyjnych. PIOB zaobserwowała rosnące zaangażowanie ekspertów w obszarach takich jak szacunki i technologia, a w szczególności w zrównoważony rozwój. W związku z tym PIOB stwierdziła, że w interesie publicznym leży ocena, czy charakter pracy ekspertów i ich wkład w opinię z badania/atestacji powinien powodować, że powinni oni podlegać wymogom niezależności, podobnie jak inne osoby wchodzące w skład zespołu wykonującego zlecenie.<sup>2</sup>
5. Ponadto w odpowiedziach na ankietę strategiczną IESBA z kwietnia 2022 r. i ED ET-GA, w informacjach zwrotnych z globalnych okrągłych stołów IESBA z kwietnia 2022 r. dotyczących planowania podatkowego, a także w pracach rozpoznawczych fazy 2 grupy roboczej IESBA ds. technologii, uznano znaczenie przeglądu kwestii etycznych, w tym niezależności, wynikających z korzystania przez zawodowego księgowego z usług eksperta. W szczególności zgłoszone uwagi, spostrzeżenia lub pytania obejmowały następujące kwestie:
  - Czy rola i niezależność ekspertów świadczących usługi związane ze zrównoważonym rozwojem są wystarczająco uwzględnione w Kodeksie. Zasugerowano, aby IESBA rozważyła wpływ rosnącego wykorzystania ekspertów z perspektywy Kodeksu, szczególnie w odniesieniu do usług związanych ze zrównoważonym rozwojem.
  - Przygotowywanie i prezentowanie informacji finansowych, a w szczególności informacji niefinansowych (np. informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju), często wiąże się z pomocą lub poleganiem na ekspertach ds. technologii. Pojawiło się pytanie o czynniki, które agencje ratingowe powinny rozważyć, aby zyskać pewność, że praca eksperta ds.

<sup>1</sup> Eksperti zewnętrzni są wyraźnie wyłączeni z definicji zespołu wykonującego zlecenie, zespołu wykonującego badanie i zespołu wykonującego atestację w Kodeksie, ponieważ nie podlegają kierownictwu, nadzorowi i przeglądowi firmy.

<sup>2</sup> Zob. s. 8 Listy zagadnień interesu publicznego PIOB z [listopada 2022 r.](#) dotyczącej projektów IESBA.

technologii była obiektywna, a praca takiego eksperta mogła być wykorzystana i można było na niej polegać przy podejmowaniu decyzji etycznych oraz czy Kodeks powinien służyć jako podstawa dla zawodowych księgowych do dokonywania takiej oceny.

- Zawodowi księgowi, którzy nie posiadają niezbędnej wiedzy lub doświadczenia, aby doradzać klientowi lub organizacji zatrudniającej w określonych sytuacjach, muszą polegać na osądach innych firm lub ekspertów posiadających odpowiednie kompetencje. Zawodowi księgowi musieliby wówczas założyć, że te firmy lub eksperci będą działać w podobnych ramach etycznych jak oni sami.
6. Ponadto IESBA uznała potrzebę rozważenia etycznych, w tym niezależnych, implikacji:
- Zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód, którzy korzystają z pracy ekspertów w świadczeniu usług innych niż atestacyjne (NAS).<sup>3</sup>
  - Osoby niebędące zawodowymi księgowymi (ang. non-Pas) korzystający z pracy ekspertów w kontekście rozwoju standardów etycznych, w tym niezależności, dla wszystkich praktyków wykonujących atestację zrównoważonego rozwoju w proponowanej części 5 Kodeksu.
  - Wykorzystanie ekspertów w usługach atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, jeśli Kodeks przyjąłby neutralne podejście ramowe w odniesieniu do standardów atestacyjnych zrównoważonego rozwoju stosowanych do wykonywania usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju (tj. nie ograniczając interoperacyjności tych nowych standardów tylko do standardów IAASB).
7. Biorąc pod uwagę te okoliczności, w grudniu 2022 r. IESBA zatwierdziła [projekt](#) dotyczący etyki, w tym niezależności, kwestii związanych z wykorzystaniem wszystkich ekspertów, zarówno zatrudnionych, jak i zaangażowanych zewnętrznie (tj. wynajętych) przez zatrudniającą organizację lub firmę w (a) badaniu, zrównoważonym rozwoju i innych usługach atestacyjnych, (b) świadczeniu profesjonalnych usług innych niż usługi badania i atestacyjne oraz (c) przygotowywaniu informacji finansowych i niefinansowych. Omówienie dodatkowych rozważań IESBA na temat zakresu propozycji znajduje się w rozdziale (II)(C) poniżej.

#### **B. Najważniejsze proponowane postanowienia dotyczące wykorzystania pracy eksperta zewnętrznego**

8. Wykorzystanie pracy eksperta zewnętrznego może stanowić zagrożenie dla przestrzegania przez zawodowego księgowego (PA) lub praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju podstawowych zasad (SAP), w szczególności zasad uczciwości, obiektywizmu i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności. Wynika to z faktu, że PA lub SAP mogą potencjalnie nadmiernie polegać na pracy eksperta zewnętrznego, a tym samym mogą powstać zagrożenia dla przestrzegania przez PA lub SAP podstawowych zasad, jeśli ekspert zewnętrzny i jego praca nie zostaną odpowiednio ocenione.
9. Proponowane nowe paragrafy 390, 290 i 5390,<sup>4</sup> ustanawiają zatem ramy etyczne, którymi powinni kierować się odpowiednio zawodowi księgowi wykonujący wolny zawód i zatrudnieni w przedsiębiorstwach oraz praktycy wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju, przy ocenie, czy ekspert zewnętrzny posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm (ang. competence, capabilities and objectivity – CCO), aby PA lub SAP mogli wykorzystać pracę eksperta do zamierzonych celów. W szczególności, jeśli PA lub SAP uzna, że ekspert zewnętrzny nie jest kompetentny, zdolny lub obiektywny, Kodeks zabraniałby PA lub SAP korzystania z pracy eksperta zewnętrznego. Propozycje obejmują również przepisy, które mają na celu pomóc PA lub SAP w stosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych Kodeksu podczas korzystania z pracy eksperta zewnętrznego.

<sup>3</sup> Paragraf 62 [dokumentu konsultacyjnego IESBA: Proponowana strategia i plan pracy IESBA na lata 2024-2027](#)

<sup>4</sup> W przypadku praktyków wykonujących usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju SAP, które spełniają określone kryteria, patrz [Sustainability ED](#).

10. Proponowane przepisy zostały opracowane w oparciu o zasady, tak aby Kodeks mógł pozostać aktualny i odpowiedni do celu w miarę ewolucji praktyki biznesowej i rynkowej, w szczególności w odniesieniu do korzystania z zewnętrznych ekspertów w nowych lub rozwijających się dziedzinach, a także w kontekście trwających szybkich przemian technologicznych.
11. Propozycje zostały przedstawione w trzech nowych i różnych rozdziałach Kodeksu, biorąc pod uwagę, że istnieją różnice w rozważaniach i ryzyku związanym z wykorzystaniem pracy eksperta zewnętrznego w przypadku PAPP, PAIB i SAP.
12. Zgodnie z wszelkimi innymi postanowieniami Kodeksu, proponowane postanowienia nie uchylają przepisów prawa i regulacji obowiązujących w danej jurysdykcji. Ponadto, obowiązujący paragraf 100.7 A1 Kodeksu pozostaje w mocy, tj. w przypadku, gdy jurysdykcja posiada przepisy, które różnią się od tych zawartych w Kodeksie lub wykraczają poza nie, agencje ratingowe muszą być świadome tych różnic i przestrzegać bardziej rygorystycznych przepisów, chyba że zabrania tego prawo lub regulacja.

### **C. Rozważania dotyczące zakresu projektu**

13. Opracowując proponowane przepisy, IESBA rozważyła trzy kluczowe kwestie w odniesieniu do zakresu przedstawionego poniżej, biorąc pod uwagę propozycję projektu i informacje zwrotne od interesariuszy.

*Czy proponowane przepisy powinny odnosić się do korzystania z usług ekspertów zatrudnionych przez organizację lub firmę zatrudniającą ("eksperci wewnętrzni")?*

14. Rozważania IESBA uwypukliły szereg praktycznych wyzwań, które pojawiłyby się, gdyby proponowane przepisy miały dotyczyć ekspertów wewnętrznych.
15. W szczególności, zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach (PAIB) często korzystają z pracy innych osób wewnątrz organizacji zatrudniającej, które posiadają specjalistyczne kompetencje w określonych dziedzinach lub obszarach, zgodnie z ich rolami i obowiązkami. IESBA uznała, że wymaganie od PAIB przeprowadzania oceny CCO za każdym razem, gdy PAIB musi polegać na pracy ekspertów wewnętrznych organizacji, byłoby nadmiernie uciążliwe. Uznaje to, że aby pracować w roli ekspertów w wyznaczonych dziedzinach lub obszarach, można oczekiwać, że eksperci wewnętrzni spełnią kryteria rekrutacji i okresowej oceny wyników organizacji zatrudniającej. IESBA zauważyła również, że w przypadku ekspertów wewnętrznych w organizacji zatrudniającej, tacy eksperci opracowują informacje z perspektywy kierownictwa, a zatem nie byłoby "obiektywni".
16. W przypadku ekspertów wewnętrznych zatrudnionych przez firmę, których praca jest wykorzystywana w badaniu lub innej usłudze atestacyjnej (i którzy nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie, zespołu audytorskiego, zespołu atestacyjnego lub zespołu ds. atestacji zrównoważonego rozwoju), IESBA uznała, że takie osoby będą już podlegać (i) zarządzaniu jakością firmy lub innym politykom i procedurom dotyczącym zatrudniania, kompetencji i zasobów oraz (ii) postanowieniom Kodeksu, ponieważ firma podlega Kodeksowi.
17. W związku z tym IESBA proponuje, aby zakres przepisów skupiał się wyłącznie na "ekspertach zewnętrznych".

*Czy proponowane przepisy powinny dotyczyć korzystania z pracy eksperta ds. zarządzania zatrudnionego przez klienta w badaniu lub innych usługach atestacyjnych (w tym usługach atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju)?*

18. Jak zauważono w projekcie standardu MSB 500 (zmienionego),<sup>5</sup> kierownictwo może zatrudniać lub angażować ekspertów z dziedzin innych niż rachunkowość (np. aktuariuszy, rzeczoznawców, inżynierów lub ekspertów ds. zmian klimatycznych i zrównoważonego rozwoju).

<sup>5</sup> Proponowany Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 500, *Dowody badania*

w celu uzyskania informacji niezbędnych do sporządzenia sprawozdania finansowego.

19. IESBA uważa, że praca wykonywana przez eksperta kierownictwa pochodzi z perspektywy klienta, a nie w przeciwieństwie do informacji lub analiz, które kierownictwo może przygotować lub sporządzić. Ponadto, kierownictwo bierze pełną odpowiedzialność za pracę każdego eksperta, którego kierownictwo może wykorzystać do pomocy w przygotowaniu sprawozdań finansowych lub raportów.
20. W związku z tym dla zawodowego księgowego (PA) lub praktyka ds. atestacji zrównoważonego rozwoju (SAP), praca eksperta kierownictwa jest tylko częścią ogólnych informacji od kierownictwa, które biorą pod uwagę przy świadczeniu jakichkolwiek profesjonalnych usług. Oznacza to, że z perspektywy Kodeksu obiektywizm eksperta ds. zarządzania byłby uznawany za taki sam, jak w przypadku każdego innego źródła informacji w ramach klienta.
21. W związku z tym proponowane rozdziały 390 i 5390 nie odnoszą się do wykorzystania pracy eksperta kierownictwa. Zostało to wyjaśnione w proponowanych paragrafach 390.4 A4(a) i 5390.4 A4(a).

*Czy eksperci zewnętrzni korzystający z usług badania lub innych usług atestacyjnych (w tym usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju) powinni być niezależni?*

22. IESBA początkowo rozważała wymóg, aby eksperci zewnętrzni byli niezależni zgodnie z Kodeksem, gdy ich praca ma znaczący wpływ na badanie lub inną usługę atestacyjną ("test znaczącego wpływu").
23. Podczas globalnych okrągłych stołów IESBA poświęconych zrównoważonemu rozwojowi, które odbyły się w marcu-kwietniu 2023 r., IESBA usłyszała jednak od wielu uczestników obawy dotyczące takiego podejścia:
  - Podkreślono, że domniemaną odpowiedzialnością PA lub SAP jest zapewnienie, że jeśli zamierzą skorzystać z pracy eksperta zewnętrznego, taki ekspert zewnętrzny jest obiektywny, ponieważ PA lub SAP ponosi ostateczną odpowiedzialność za podpisanie sprawozdania z badania lub raportu atestacyjnego.
  - Test znaczącego wpływu prawdopodobnie doprowadziłby do wyzwań w zakresie wykonalności i egzekwowalności, ponieważ wprowadza poziom subiektywności, który prowadziłby do niespójnego stosowania. Ponadto pojawiły się pytania dotyczące racjonalności takiego podejścia, ponieważ istnieje domniemanie, że zespół zaangażuje zewnętrznego eksperta tylko wtedy, gdy temat jest istotny.
  - W przeciwieństwie do firm lub praktyków świadczących usługi atestacyjne, które podlegają Kodeksowi, eksperci zewnętrzni nie prowadzą działalności w zakresie audytu lub usług atestacyjnych. W związku z tym Kodeks nie jest egzekwowalny w stosunku do ekspertów zewnętrznych i nie oczekuje się, że eksperci zewnętrzni zaprojektowali i wdrożyli oraz stosują rozległe systemy zarządzania jakością w celu monitorowania i nadzorowania zgodności z wymogami niezależności w ich organizacjach.
24. IESBA postanowiła odejść od koncepcji testu znaczącego wpływu, zgodnie z którym tylko ograniczona liczba ekspertów zewnętrznych, którzy spełniają próg "znaczącego wpływu", podlegałyby wymogom niezależności. Zamiast tego, biorąc pod uwagę interes publiczny, IESBA postanowiła rozszerzyć zakres zastosowania proponowanych przepisów na wszystkich ekspertów zewnętrznych wykorzystywanych w badaniu lub innych usługach atestacyjnych.
25. IESBA proponuje, aby ocena ekspertów zewnętrznych w ramach badania lub usługi atestacyjnej była przeprowadzana przez pryzmat obiektywizmu. Podejście to dodatkowo wymaga od PA lub SAP oceny określonych interesów, relacji i okoliczności związanych z obiektywizmem eksperta zewnętrznego. IESBA uważa, że podejście to odpowiednio uwzględni oczekiwania interesu publicznego dotyczące ekspertów zewnętrznych, przy jednoczesnym wyważeniu kwestii związanych ze skalowalnością,



proporcjonalnością i możliwością wdrożenia w ramach interesu publicznego.

26. Dodatkowe uwagi dotyczące tego podejścia przedstawiono w rozdziale (V)(A) poniżej.

#### **D. Interakcje z projektem zrównoważonego rozwoju IESBA**

27. Jak podkreślono w propozycji projektu, korzystanie z pomocy ekspertów będzie często miało kluczowe znaczenie w przygotowywaniu i prezentowaniu informacji na temat zrównoważonego rozwoju, a także w zapewnianiu wiarygodności takich informacji. W związku z tym projekt ten jest realizowany równoległe z Projektem Zrównoważonego Rozwoju.

28. [Grupa Referencyjna IESBA ds. Zrównoważonego Rozwoju](#) i Strumień Roboczy ds. Zrównoważonego Rozwoju 2 rozważyły i przedstawiły propozycje zawarte w rozdziale 5390 dotyczące wykorzystania ekspertów zewnętrznych w usługach atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju.

#### **E. Koordynacja IAASB-IESBA**

29. Opracowanie propozycji było ściśle skoordynowane z Radą Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych (IAASB), aby zmaksymalizować zgodność i wzajemne powiązania między propozycjami a standardami IAASB w największym możliwym zakresie. W szczególności, opracowując propozycje, IESBA dążyła do uniknięcia (a) konfliktu z MSB 620<sup>6</sup> lub innymi odpowiednimi standardami IAASB oraz projektem ISSA 5000<sup>7</sup>, oraz (b) włączenia do propozycji postanowień odnoszących się do przeprowadzania procedur badania lub atestacji, a nie do uwzględnienia kwestii związanych z etyką. W związku z tym pracownicy IAASB przedstawili ogólne uwagi i sugestie dotyczące propozycji zawartych w rozdziale 390.

30. Ponadto IAASB uwzględniła w swojej strategii i planie prac na lata 2024-2027 projekt mający na celu rozważenie możliwych zmian standardów IAASB w wąskim zakresie w wyniku finalizacji tego projektu. IAASB weźmie również pod uwagę prace nad tym projektem podczas finalizacji ISSA 5000.

#### **F. Uwzględnienie innego wkładu zainteresowanych stron**

31. Od samego początku projekt opierał się również na informacjach zwrotnych od różnych interesariuszy, włączając w to:

- Cztery globalne spotkania przy okrągłych stołach zorganizowane w Paryżu, Sydney, Singapurze i Nowym Jorku z udziałem ponad 140 uczestników wyższego szczebla z 84 organizacji z różnych kategorii interesariuszy.
- Konsultacyjną Grupę Doradczą IESBA (CAG).
- Grupę łącznikową IESBA - krajowe organy ustanawiające standardy (NSS).
- Forum Firm (FoF).
- Grupę doradczą IFAC ds. małych i średnich firm księgowych i audytorskich (SMP AG).
- Podkomitet Audytu 1 w ramach Komitetu Międzynarodowej Organizacji Komisji Papierów Wartościowych (IOSCO C1).
- Grupę roboczą ds. koordynacji standardów w ramach Międzynarodowego Forum Niezależnych Organów Nadzoru Audytowego (IFIAR SCWG)

<sup>6</sup> MSB 620, *Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta*

<sup>7</sup> Proponowany Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych w zakresie Zrównoważonego Rozwoju (ISSA) 5000, *Ogólne wymagania dotyczące usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju*

- Komitet Europejskich Organów Nadzoru Audytowego (CEAOB).

### III. Definicje

#### A. Definicja wiedzy specjalistycznej

32. MSB 620 definiuje wiedzę specjalistyczną jako wiedzę, umiejętności i doświadczenie.
33. IESBA zaobserwowała jednak pewną niespójność pomiędzy definicją zawartą w MSB 620 a sposobem, w jaki "wiedza specjalistyczna *i/lub* doświadczenie" są używane lub określane w Kodeksie. Na przykład:
- Dotychczasowy paragraf 120.5 A5: "*Wiedza i doświadczenie* księgowego są wystarczające do wyciągnięcia wniosków".
  - Obowiązujący paragraf R230.3: "Zawodowy księgowy nie może celowo wprowadzać w błąd organizacji zatrudniającej co do poziomu posiadanej *wiedzy specjalistycznej lub doświadczenia*".
34. Ponadto IESBA zauważyła, że pojęcie "doświadczenia" w Kodeksie wydaje się być używane jako czynnik odrębny od ustalenia, czy zawodowy księgowy (PA) posiadał wystarczającą wiedzę, szkolenie, kwalifikacje lub kompetencje. Na przykład:
- Obowiązujący paragraf R115.2: "... Zawodowy księgowy powinien być uczciwy i prawdopodobny oraz nie powinien wysuwać... przesadnych roszczeń dotyczących usług oferowanych przez księgowego, jego *kwalifikacji lub doświadczenia*..."
  - Obowiązujący paragraf 230.3 A1: "Zasada kompetencji zawodowych i należytej staranności wymaga, aby zawodowy księgowy podejmował się tylko takich istotnych zadań, w odniesieniu do których posiada lub może uzyskać wystarczające *wykształcenie lub doświadczenie*".
  - Obowiązujący paragraf 300.7 A4: "Klient posiada *kompetentnych pracowników z doświadczeniem* i stażem pracy, którzy mogą podejmować decyzje kierownicze".
  - Obowiązujące paragrafy 524.4 A4/924.4 A4: "...Przypisanie do zespołu wykonującego badanie/atestację osób, które mają *wystarczające doświadczenie* w stosunku do osoby, która dołączyła do klienta".
  - Obowiązujący paragraf R540.9: "...Gdy firma posiada tylko kilka osób z *niezbędną wiedzą i doświadczeniem* do pełnienia funkcji kluczowego partnera badania..."
35. IESBA wzięła również pod uwagę literaturę jurysdykcyjną, taką jak [PCAOB AS 1210: Korzystanie z pracy specjalisty zaangażowanego przez biegłego rewidenta](#): "Specjalista to osoba (lub firma) posiadająca *specjalne umiejętności lub wiedzę* w określonej dziedzinie innej niż rachunkowość lub badanie sprawozdań finansowych".
36. IESBA skonsultowała się również z różnymi słownikowymi definicjami "eksperta" i zauważyła, że definicje te generalnie nie zawierają elementu doświadczenia:

Słownik	Rzeczownik	Przymiotnik
Cambridge	Osoba o wysokim poziomie <i>wiedzy lub umiejętności</i> związanych z określonym tematem lub działaniem.	Posiadanie lub pokazywanie dużej ilości <i>wiedzy lub umiejętności</i> .
Merriam-Webster	Osoba posiadająca specjalne <i>umiejętności lub wiedzę</i> reprezentującą <i>mistrzostwo</i> w określonym temacie.	Posiadanie, angażowanie lub wykazywanie się specjalnymi <i>umiejętnościami lub wiedzą</i> wynikającą ze <i>szkolenia lub doświadczenia</i> .

Słownik	Rzeczownik	Przymiotnik
Oxford Languages	Osoba, która posiada wszechstronną i <i>miarodajną (autorytatywną) wiedzę lub umiejętności</i> w określonej dziedzinie.	Posiadający lub posiadający <i>miarodajną (autorytatywną) wiedzę</i> .

37. W związku z tym IESBA postanowiła zaproponować definicję "wiedzy specjalistycznej", która odnosi się wyłącznie do wiedzy i umiejętności. Zdaniem IESBA element doświadczenia jest czynnikiem uzupełniającym, który wzmacnia zaufanie do eksperta, oprócz jego wiedzy specjalistycznej (wiedzy i umiejętności). Co więcej, umiejętności są z natury również rozwijane poprzez doświadczenie.
38. IESBA rozważyła, czy konieczne są kolejne zmiany w przypadku, gdy termin "ekspertyza" jest używany w połączeniu z terminem "wiedza" lub "umiejętności" w obowiązującym Kodeksie. IESBA uznała jednak, że w istniejących przepisach, w których mowa o terminach "wiedza" i "umiejętności", są one używane w celu przekazania szerszego znaczenia wiedzy lub umiejętności (na przykład wiedzy o kliencie, branży itp.), a nie takiego, które ogranicza się do wiedzy lub umiejętności w określonej dziedzinie (definicja wiedzy specjalistycznej).

## B. Definicje eksperta i eksperta zewnętrznego

### Ekspert

39. IESBA proponuje wprowadzenie nowej definicji "eksperta", która jest szeroka i zakotwiczona w odniesieniu do kompetencji zawodowego księgowego (PA) lub praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju (SAP).
40. Podejście to uznaje, że ekspert może być potrzebny, gdy PA lub SAP nie posiada wystarczającej wiedzy specjalistycznej do wykonywania czynności lub usług zawodowych. W takich okolicznościach PA lub SAP może zwrócić się do eksperta o pomoc. Koncepcja zwracania się do innych osób posiadających odpowiednią wiedzę specjalistyczną jest zakorzeniona w Kodeksie. Na przykład Kodeks odnosi się do korzystania z pomocy ekspertów w obowiązujących paragrafach 400.11 (w kontekście usługi badania) i 330.5 A1 (w kontekście kierowania klienta do eksperta). Odnosi się również do konsultacji z innymi osobami posiadającymi wiedzę fachową, na przykład w obowiązującym paragrafie 120.5 A5.

### Ekspert zewnętrzny

41. IESBA proponuje zmianę istniejącej definicji eksperta zewnętrznego,<sup>8</sup> aby:
- wyraźnie odnieść się do ekspertów zewnętrznych, którzy są zaangażowani (tj. wynajęci) przez organizację zatrudniającą, firmę lub SAP. Stanowi to wyraźniejszy kontrast w stosunku do ekspertów, którzy mogą być wewnętrznymi dla zatrudniającej organizacji lub firmy.
  - rozróżnić między ekspertami zewnętrznymi wykorzystywanymi w ramach usług badania a usług atestacyjnych (w tym usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju).

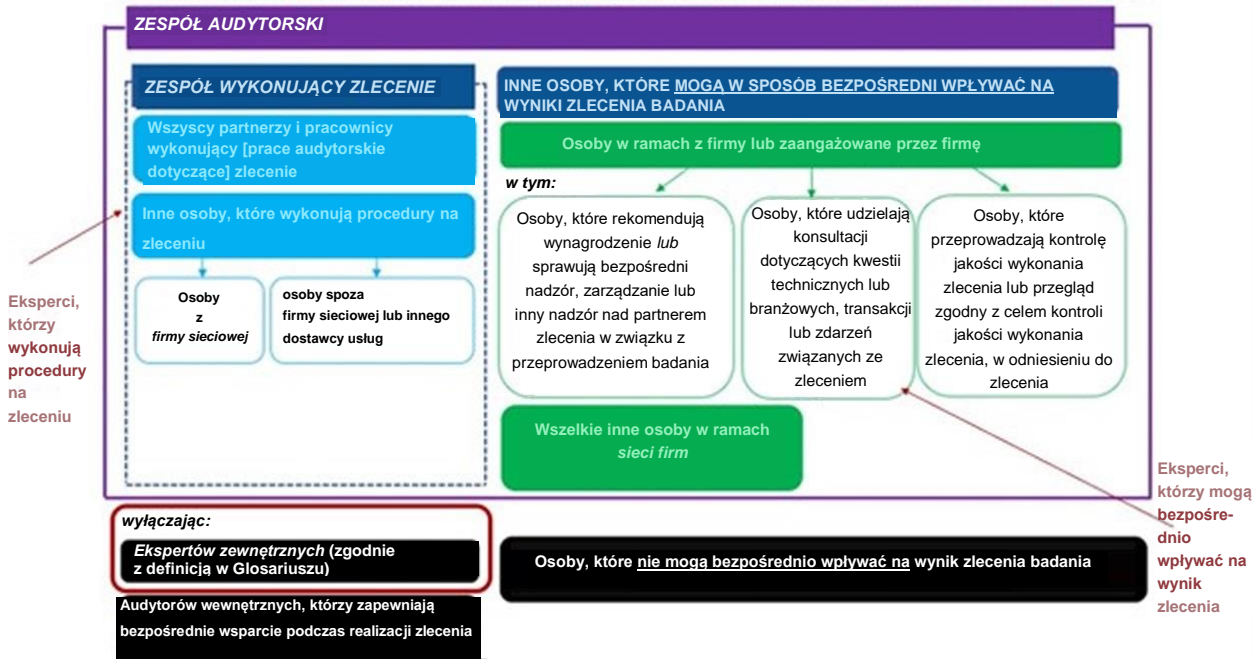
Zobacz proponowane zmiany w trybie śledzenia zmian w Słowniczku (Glosariuszu).

42. W odniesieniu do usług badania sprawozdań finansowych, IESBA zwróciła uwagę na podstawowe oczekiwanie i koncepcyjne podstawy posiadania przez biegłego rewidenta wiedzy specjalistycznej w zakresie rachunkowości lub badania sprawozdań finansowych. W związku z tym, gdy ekspert zewnętrzny jest wykorzystywany w badaniu, praca takiego eksperta zewnętrznego jest wykorzystywana, ponieważ składa się z wiedzy specjalistycznej poza rachunkowością lub badaniem sprawozdań finansowych. W związku z tym ekspert zewnętrzny różni się od:

<sup>8</sup> "Osoba fizyczna (która nie jest partnerem lub członkiem personelu zawodowego, w tym personelu tymczasowego, firmy lub firmy sieciowej) lub organizacja posiadająca umiejętności, wiedzę i doświadczenie w dziedzinie innej niż rachunkowość lub audyt, której praca w tej dziedzinie jest wykorzystywana do pomocy zawodowemu księgowemu w uzyskaniu wystarczających odpowiednich dowodów".

- osób, które wykonują procedury badania (które zazwyczaj posiadają wiedzę specjalistyczną w zakresie audytu), które są częścią zespołu wykonującego zlecenie (ET) i podlegają niezależności.
  - osób posiadających wiedzę specjalistyczną w zakresie rachunkowości lub innych kwestii technicznych lub branżowych, które udzielają konsultacji. Osoby te są częścią zespołu audytorskiego (AT) i podlegają niezależności.
43. Różne role ekspertów w usłudze badania zostały zilustrowane na schemacie zawartym w Podstawie wniosków (ang. Basis for Conclusions): zespół wykonujący zlecenie – badania grupy (ET- GA), jak przedstawiono poniżej:

**NIEZALEŻNOŚĆ WYMAGANA DLA WSZYSTKICH CZŁONKÓW ZESPOŁU WYKONUJĄCEGO ZLECENIE I ZESPOŁU AUDYTORSKIEGO**



44. W odniesieniu do usług atestacyjnych (w tym usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju), IESBA zwróciła uwagę na podstawowe oczekiwanie i koncepcyjne podstawy posiadania przez PA lub SAP wiedzy specjalistycznej w zakresie usług atestacyjnych. W związku z tym, gdy zewnętrzny ekspert jest wykorzystywany w usługach atestacyjnych (w tym w usługach atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju), praca takiego zewnętrznego eksperta jest wykorzystywana, ponieważ składa się z wiedzy specjalistycznej spoza atestacji. Terminy te są również zgodne z pojęciami zawartymi w standardach badania i usług atestacyjnych IAASB oraz proponowanym ISSA 5000.
45. Jeśli chodzi o usługi nieatestacyjne (ang. non-assurance services – NAS), ekspert zewnętrzny to po prostu ekspert zaangażowany (tj. wynajęty) przez PA lub SAP, który posiada wiedzę specjalistyczną wykraczającą poza kompetencje PA lub SAP.
- C. Rozróżnienie między członkami zespołu audytorskiego (audit team - AT) a ekspertami zewnętrznymi**
46. W swoich rozważaniach IESBA ponownie przeanalizowała kwestię, w jaki sposób odróżnić osoby, które udzielają konsultacji dotyczących kwestii technicznych lub branżowych, transakcji lub zdarzeń związanych z usługą, od ekspertów zewnętrznych. Ci pierwsi są członkami zespołów audytorskich, atestacyjnych lub atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, w zależności od przypadku, i podlegają wymogom *niezależności* określonym w Kodeksie. Ci drudzy nie są, ale będą podlegać proponowanym przepisom *etycznym* w rozdziałach 390 i 5390, w zależności od przypadku.

47. IESBA zauważa, że w odpowiedzi na szeroko zakrojone dyskusje na ten temat w ramach projektu ET-GA, pracownicy IESBA opublikowali już kilka pytań i odpowiedzi (Q&A), aby odnieść się do tej kwestii w publikacji zatytułowanej „IESBA Staff ET-GA Questions & Answers”.<sup>9</sup>

*Członkowie AT, którzy mogą bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia*

48. Ponadto, zgodnie z MSZJ 1<sup>10</sup> i MSB 220 (zmienionym)<sup>11</sup>, wynik konsultacji dotyczących kwestii technicznej lub specyficznej dla branży, transakcji lub zdarzenia w ramach zlecenia musi zostać wdrożony. Wynika to z faktu, że zgodnie z MSZJ 1 i MSB 220 (zmienionym):
- Firma musi ustanowić cele jakościowe, które odnoszą się do wykonywania usług wysokiej jakości, w tym w odniesieniu do konsultacji w trudnych lub spornych kwestiach, oraz że takie konsultacje są podejmowane, a uzgodnione wnioski są wdrażane.<sup>12</sup>
  - Od partnera odpowiedzialnego za zlecenie wymaga się, między innymi, wzięcia odpowiedzialności za podjęcie odpowiednich konsultacji oraz ustalenia, że charakter i zakres takich konsultacji oraz wnioski z nich wynikające zostały uzgodnione ze stroną, z którą się konsultowano, oraz że uzgodnione wnioski zostały wdrożone.<sup>13</sup>
49. Konsultacja stanowiłaby zatem opinię lub poradę umożliwiającą biegłemu rewidentowi, osobie wykonującej usługi atestacyjne lub SAP wyciągnięcie wniosków na temat badania lub prac atestacyjnych, które wykonali w odniesieniu do konkretnej kwestii technicznej lub branżowej, transakcji lub zdarzenia. W takich okolicznościach IESBA zauważa, że partner odpowiedzialny za zlecenie musi zapewnić uzgodnienie i wdrożenie wniosków z konsultacji, ale nie oczekuje się, że będzie w stanie unieważnić opinię lub poradę otrzymaną od strony, z którą przeprowadzono konsultacje.
50. W związku z tym konsultacje przeprowadzane w ramach stosowania MSZJ 1 i MSB 220 (zmienionego) mają bezpośredni wpływ na wynik zlecenia, a osoby, które udzielają takich konsultacji, są częścią zespołu audytorskiego, atestacyjnego lub atestacyjnego w zakresie zrównoważonego rozwoju, w zależności od przypadku.

*Eksperti zewnętrzni*

51. Zanim praca eksperta zewnętrznego może zostać wykorzystana do celów badania lub usługi atestacyjnej (w tym usługi atestacyjnej w zakresie zrównoważonego rozwoju), zawodowy księgowy (PA) musi przeprowadzić procedury dotyczące takiej pracy, aby określić jej wystarczalność i stosowność jako dowodu. W związku z tym PA może podjąć decyzję o niewykorzystywaniu pracy eksperta zewnętrznego jako części dowodów wspierających opinię z badania lub atestacji.
52. W związku z tym ekspert zewnętrzny nie może bezpośrednio wpływać na wynik zlecenia i dlatego nie jest częścią zespołu audytorskiego, atestacyjnego lub atestacyjnego w zakresie zrównoważonego rozwoju.
53. Dla celów ilustracyjnych, w Załączniku 1 przedstawiono schemat, który ma pomóc zainteresowanym stronom w rozróżnieniu między członkami zespołu audytorskiego (AT) a ekspertami zewnętrznymi w kontekście zlecenia badania.

<sup>9</sup> [Pytania i odpowiedzi ET-GA](#), pytania 8 i 9

<sup>10</sup> Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych*

<sup>11</sup> MSB 220 (zmieniony), *Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego*

<sup>12</sup> MSZJ 1, paragraf 31(d)

<sup>13</sup> MSB 220 (zmieniony), paragraf 35

#### IV. Uzgadnianie warunków zlecenia

54. W odniesieniu do uzgadniania warunków zlecenia z ekspertem zewnętrznym, którego praca zostanie wykorzystana w badaniu lub innym zleceniu atestacyjnym, IESBA rozważyła kilka pytań interesariuszy dotyczących tego, czy konieczne byłoby dostarczenie wytycznych odnoszących się do uzgadniania warunków zlecenia w odniesieniu do wykorzystania pracy eksperta, biorąc pod uwagę, że standardy IAASB już się tym zajmują.
55. Po należyтым rozważeniu, IESBA zgodziła się, że takie wytyczne byłyby odpowiednie z punktu widzenia etyki. W szczególności:
- Wytyczne te ułatwiłyby zawodowemu księgowemu (PA) ocenę kompetencji, możliwości i obiektywizmu (ang. competence, capabilities and objectivity – CCO) dla ekspertów wykorzystywanych w usługach nieatestacyjnych (NAS), a także w kontekście usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, o których mowa w proponowanej Części 5 Kodeksu i wykonywanych przez SAP, którzy mogą stosować standardy atestacyjne inne niż standardy IAASB.
  - W kontekście badania lub innego zlecenia atestacyjnego ważne jest, aby podkreślić, że uzgadniając warunki zlecenia z ekspertem zewnętrznym, PA lub SAP powinni również uzgodnić dostarczenie przez eksperta informacji niezbędnych do ułatwienia PA lub SAP oceny obiektywizmu eksperta.
56. Biorąc pod uwagę uwagi pracowników IAASB, proponowany paragraf R390.5 wymaga zatem, aby zawodowy księgowy uzgodnił warunki zlecenia z ekspertem zewnętrznym *"w zakresie, w jakim nie zostało to inaczej uregulowane w przepisach prawa, regulacjach lub innych standardach zawodowych"*. Pozwala to uniknąć powielania przepisów prawa, regulacji lub innych standardów zawodowych, takich jak standardy IAASB, które mogą już odnosić się do obowiązków zawodowego księgowego związanych z uzgadnianiem warunków zlecenia z ekspertem. Podobna propozycja zawarta jest w paragrafie R5390.5 dotyczącym usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, o których mowa w proponowanej Części 5 Kodeksu.
57. W odniesieniu do uzgadniania warunków współpracy z ekspertem zewnętrznym, którego praca zostanie wykorzystana w zleceniu NAS, IESBA rozważyła kilka pytań interesariuszy dotyczących tego, czy konieczne będzie również uzgodnienie dostarczenia informacji potrzebnych od eksperta zewnętrznego w przypadku zleceń NAS w celu ułatwienia oceny obiektywizmu zgodnie z proponowanym paragrafem 390.6 A4.
58. IESBA jest zdania, że proponowany paragraf 390.6 A6 zawiera już wystarczający materiał objaśniający, aby poprowadzić PA lub SAP do uzyskania informacji w celu oceny obiektywizmu eksperta zewnętrznego w kontekście NAS. Nie byłoby konieczne, aby PA lub SAP żądali informacji od eksperta zewnętrznego w przypadku zleceń NAS, w przeciwieństwie do badania lub zlecenia atestacyjnego w zakresie zrównoważonego rozwoju zgodnie z proponowanymi paragrafami R390.8 i R5390.8. Na przykład, zgodnie z proponowanymi paragrafami 390.6 A4 i 390.6 A6, informacje dotyczące obiektywizmu eksperta zewnętrznego można uzyskać na podstawie zapytania lub dyskusji z innymi osobami oraz przeglądu opublikowanych materiałów.

#### V. Ocena kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego

*Proponowane paragrafy od R390.6 do R390.12 i powiązany materiał objaśniający*

59. Proponowany paragraf R390.6 wymaga, aby biegły rewident ocenił, czy ekspert zewnętrzny posiada niezbędne CCO. Jest to koncepcyjnie zgodne z istniejącymi postanowieniami MSB 620<sup>14</sup> i MSUA 3000 (zmienionego).<sup>15</sup> IESBA uważa, że to, czy ekspert zewnętrzny posiada niezbędne CCO jest również istotne z punktu widzenia przestrzegania przez PAPP i PAIB podstawowych zasad Kodeksu

<sup>14</sup> MSB 620, *Wykorzystanie pracy eksperta biegłego rewidenta*

<sup>15</sup> Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3000 (zmieniony), *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*

przy wykonywaniu, odpowiednio, innych usług zawodowych (tj. usług nieatestacyjnych - NAS) oraz działalności zawodowej.

60. IESBA zauważa, że zgodnie z zastosowaniem ramowych założeń koncepcyjnych, ta wymagana ocena będzie obejmować zawodowego księgowego (PA) (a) posiadającego dociepliwy umysł, (b) stosującego zawodowy osąd oraz (c) stosującego test racjonalnej i dobrze poinformowanej strony trzeciej. W szczególności, przy stosowaniu proponowanego paragrafu R390.6, zastosowanie zawodowego osądu przez PA byłoby niezbędne do rozważenia wszystkich istotnych czynników CCO w odniesieniu do konkretnych faktów i okoliczności dotyczących eksperta zewnętrznego. Na przykład, nieistotne i nieznaczące interesy, relacje lub okoliczności nie powinny generalnie skutkować stwierdzeniem przez PA lub SAP, że ekspert zewnętrzny nie jest obiektywny.
61. Materiał objaśniający w proponowanych paragrafach 390.6 A2 do A6 zawiera istotne czynniki, które mogą być brane pod uwagę w wymaganej ocenie, a także wskazówki, gdzie można uzyskać informacje.
62. W przypadku ekspertów zewnętrznych wykorzystywanych w badaniu lub innych usługach atestacyjnych, biorąc pod uwagę zwiększone oczekiwania interesu publicznego ze strony interesariuszy, dodatkowe wymogi i materiał objaśniający w odniesieniu do oceny wymaganej przez proponowany paragraf R390.6 zostały określone w proponowanych paragrafach od R390.8 do R390.11 (zob. proponowany paragraf 390.7 A1). Zob. również dalszą dyskusję w sekcji (V)(A) poniżej.
63. Zdaniem IESBA nie ma zabezpieczenia przed zagrożeniami, jeżeli ekspert zewnętrzny nie przejdzie pomyślnie oceny CCO. W związku z tym proponowany paragraf R390.12 zabrania PA korzystania z pracy eksperta zewnętrznego, jeżeli:
  - (a) PA nie jest w stanie uzyskać informacji potrzebnych do oceny CCO eksperta zewnętrznego przez księgowego; lub
  - (b) PA stwierdza, że ekspert zewnętrzny nie jest kompetentny, zdolny lub obiektywny.
64. Podobne przepisy zostały określone w proponowanym paragrafie 5390 dla SAP w kontekście usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, o których mowa w proponowanej Części 5 Kodeksu.

*Harmonogram oceny kompetencji, możliwości i obiektywizmu (ang. competence, capabilities and objectivity – CCO)*

65. IESBA rozważyła również, czy ocena CCO zgodnie z proponowanymi paragrafami R390.6 i R390.12 powinna zostać zakończona przed rozpoczęciem prac przez eksperta zewnętrznego (a zatem przed uzgodnieniem warunków zlecenia z ekspertem zewnętrznym w proponowanym paragrafie R390.5). IESBA stoi na stanowisku, że w praktyce oczekiwanie na zakończenie oceny CCO przed zaangażowaniem eksperta zewnętrznego może nie być wykonalne, ponieważ mogą istnieć nieuniknione ograniczenia, takie jak napięty termin, w którym ekspert zewnętrzny może zakończyć pracę, czas potrzebny ekspertowi zewnętrznemu na zabezpieczenie informacji wymaganych do oceny CCO itp.
66. W związku z tym IESBA proponuje, aby Kodeks nie wykluczał możliwości rozpoczęcia prac przez eksperta zewnętrznego, podczas gdy ocena CCO przebiega w tym samym czasie, pod warunkiem, że ekspert zewnętrzny zgodził się na warunki zlecenia w celu dostarczenia wszystkich informacji niezbędnych do ułatwienia oceny. Proponowany paragraf R390.6 został sformułowany w taki sposób, aby umożliwić taką możliwość z perspektywy operacyjności. Sformułowanie to jest zgodne z paragrafem 9 MSB 620: *"Biegły rewident ocenia, czy ekspert biegłego rewidenta posiada niezbędne CCO dla celów biegłego rewidenta"*.

*Rozważenie zabezpieczeń lub wyłączeń*

67. Ekspersi zewnętrzni mogą być zaangażowani w szeroki wachlarz dziedzin, od nowych lub niszowych po te o bardziej ugruntowanych lub ogólnie przyjętych praktykach lub standardach. Ponadto

dostępność ekspertów zewnętrznych może być różna w różnych jurysdykcjach, a niektóre jurysdykcje mogą nie mieć ekspertów zewnętrznych, którzy mogą pomyślnie przejść ocenę CCO, co prowadzi do ograniczonej liczby lub braku ekspertów, z których można skorzystać.

68. W związku z tym IESBA zastanawiała się, czy możliwe są jakiegokolwiek zabezpieczenia lub wyłączenia dotyczące zakazu korzystania z pracy eksperta zewnętrznego, jeśli ekspert nie przejdzie pomyślnie oceny CCO. Na przykład IESBA zbadała, czy przejrzystość dla odpowiednich interesariuszy, takich jak użytkownicy sprawozdania z badania lub raportu atestacyjnego lub osoby sprawujące nadzór, może być zabezpieczeniem przed zagrożeniem związanym z wykorzystaniem zewnętrznego eksperta, który nie jest obiektywny w badaniu lub innej usłudze atestacyjnej (w tym atestacji zrównoważonego rozwoju).
69. IESBA doszła jednak do wniosku, że jeśli ekspert zewnętrzny nie jest obiektywny, jego praca nie może być wykorzystana w żadnej usłudze lub działalności zawodowej. W szczególności, wprowadzenie przejrzystości jako działania łagodzącego zagrożenia dla obiektywizmu eksperta mogłoby stworzyć "łatwe wyjście" i przenieść ciężar i odpowiedzialność za ocenę obiektywizmu eksperta zewnętrznego z zawodowego księgowego (PA) na interesariuszy.
70. IESBA uważa, że ostatecznie kompetencje, możliwości i obiektywizm eksperta zewnętrznego nie mogą być mniej istotne lub niższe w jurysdykcjach lub dziedzinach z ograniczoną liczbą ekspertów. IESBA zauważa, że w przypadku ustalenia, że nie ma dostępnych ekspertów zewnętrznych w danej dziedzinie lub jurysdykcji, PA lub SAP mogą rozważyć:
  - Korzystanie z usług eksperta z innej jurysdykcji.
  - Skonsultowanie się z odpowiednim organem regulacyjnym lub zawodowym i ustalenie właściwych dalszych kroków.
71. IESBA zauważyła również, że ograniczenia w dostępności ekspertów są kwestią czasu, ponieważ pojemność rynku będzie stopniowo dostosowywać się do popytu. W związku z tym, finalizując przepisy, IESBA rozważy, czy opracować odpowiednie przepisy przejściowe, mając jednocześnie świadomość, że nie należy obniżyć poprzeczki w zakresie kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta.
72. Wreszcie, w odniesieniu do ekspertów zewnętrznych wykorzystywanych w badaniu lub innych usługach atestacyjnych, kilku interesariuszy zauważyło, że MSB 620 paragraf 13 zezwala na przeprowadzenie dodatkowych procedur przez PA lub na wykonanie dodatkowej pracy przez eksperta, jeżeli biegły rewident stwierdzi, że praca eksperta biegłego rewidenta jest nieodpowiednia do celów biegłego rewidenta. Interesariusze ci zadali pytanie, czy jako alternatywa dla zakazu wynikającego z paragrafu R390.12, propozycje powinny również zezwalać na wykonanie dodatkowych procedur przez biegłego rewidenta, jeżeli ekspert zewnętrzny nie przejdzie oceny CCO w sposób zadowalający.
73. W tym względzie i biorąc pod uwagę wkład pracowników IAASB, IESBA zauważyła, że MSB 620 nie określa jednoznacznie, czy biegły rewident może wykorzystać pracę eksperta biegłego rewidenta, jeżeli ekspert ten nie przejdzie oceny CCO w sposób zadowalający. Zamiast tego MSB 620 w paragrafie 13 omawia, co biegły rewident może zrobić, jeżeli praca eksperta zewnętrznego nie jest odpowiednia. IESBA uważa, że są to dwie odrębne kwestie, z których jedna jest kwestią etyczną, a druga kwestią związaną z wykonaniem (ang. performance matter).
74. W związku z tym IESBA zgodziła się, że proponowany zakaz powinien pozostać bez zastrzeżeń. Uznając zwiększone oczekiwania interesariuszy w kontekście badania lub innej usługi atestacyjnej, propozycje wyraźnie określają konsekwencje, jeśli ekspert zewnętrzny nie przejdzie pomyślnie oceny CCO. Propozycje te wypełniają zatem lukę w Kodeksie, w której wcześniej nie było żadnych wytycznych.



**A. Eksperti zewnętrzni wykorzystywani w badaniu lub innych usługach atestacyjnych (w tym w zakresie zrównoważonego rozwoju)**

*Podejście*

75. Biorąc pod uwagę zwiększone oczekiwania interesu publicznego w odniesieniu do ekspertów zewnętrznych wykorzystywanych w badaniu lub innych usługach atestacyjnych (w tym w zakresie zrównoważonego rozwoju), IESBA rozważała, czy przyjąć podejście obiektywizmu lub niezależności w odniesieniu do takich ekspertów (zob. paragrafy 22-25).
76. IESBA doszła do wniosku, aby przyjąć podejście oparte na obiektywizmie<sup>16</sup>, biorąc pod uwagę, że (i) eksperci zewnętrzni, którzy nie podlegają kierownictwu, nadzorowi i kontroli firmy, nie będą mieli systemów zarządzania jakością w celu monitorowania i nadzorowania zgodności z wymogami niezależności, (ii) nie byłoby w interesie publicznym, aby Kodeks ograniczał podaż ekspertów zewnętrznych poprzez nakładanie nadmiernych kosztów i obciążeń na takich ekspertów w celu zaprojektowania, wdrożenia i obsługi takich systemów zarządzania jakością, (iii) zgodnie ze standardami badania lub standardami usług atestacyjnych, obowiązkiem niezależnego biegłego rewidenta jest upewnienie się, że jeśli zamierza on skorzystać z pracy eksperta zewnętrznego, taki ekspert zewnętrzny jest obiektywny oraz (iv) Kodeks nie ma bezpośredniego zastosowania do ekspertów zewnętrznych, którzy w kontekście swojej pracy nie są podmiotami świadczącymi usługi atestacyjne. IESBA zgodziła się zatem, że to na zawodowym księgowym (PA) powinien spoczywać obowiązek oceny obiektywizmu zewnętrznego eksperta, przy czym kluczową zasadą jest, że PA nie powinien korzystać z pracy zewnętrznego eksperta, jeśli nie jest on obiektywny.
77. W związku z tym, aby sprostać zwiększonym oczekiwaniom interesu publicznego ze strony interesariuszy w odniesieniu do ekspertów zewnętrznych wykorzystywanych w badaniu lub innych usługach atestacyjnych, IESBA proponuje podejście, które oprócz podstawowej oceny obiektywizmu eksperta zewnętrznego w kontekście jakiegokolwiek profesjonalnej usługi zgodnie z proponowanymi paragrafami 390.6 A4 i A6, wymaga od PA uwzględnienia określonych interesów, relacji i okoliczności w ocenie obiektywizmu eksperta zewnętrznego.
78. W szczególności, aby wzmocnić rozważania dotyczące obiektywizmu zewnętrznego eksperta w kontekście badania lub innych usług atestacyjnych:
- Proponowany paragraf R390.8 wymaga, aby PA zwrócił się do eksperta zewnętrznego o dostarczenie, w odniesieniu do jednostki, w której ekspert wykonuje pracę oraz w odniesieniu do okresu objętego sprawozdaniem z badania lub raportem atestacyjnym i okresu zlecenia, informacji o szczególnych interesach, relacjach i okolicznościach pomiędzy ekspertem zewnętrznym a jednostką.  
Informacje określone w proponowanym paragrafie R390.8(a) do (m) opierają się na atrybutach niezależności określonych w częściach 4A i 4B Kodeksu. Ogólnie rzecz biorąc, z wyjątkiem punktów (i), (k) i (l), punkty te są zasadniczo zgodne z atrybutami niezależności określonymi w częściach 4A i 4B Kodeksu. IESBA proponuje włączenie punktów (i), (k) i (l), ponieważ uważa, że są one istotne i niezbędne, aby PA mógł ocenić i wyciągnąć wnioski na temat obiektywizmu eksperta.  
IESBA proponuje, aby po otrzymaniu takich informacji, PA oceniał obiektywizm eksperta zgodnie z proponowanym paragrafem R390.6, jak wyszczególniono w paragrafach 59-64 powyżej.
  - Proponowany paragraf R390.11 wymaga, aby jednostka audytorska zwróciła się do eksperta o ujawnienie, w odniesieniu do okresu objętego badaniem lub sprawozdaniem poświadczającym oraz okresu zlecenia, informacji o interesach, relacjach lub okolicznościach, o których wie, pomiędzy ekspertem zewnętrznym, jego najbliższą rodziną lub organizacją zatrudniającą eksperta zewnętrznego a klientem. Na przykład, może to obejmować:

<sup>16</sup> Obowiązujący paragraf 120.15 A1: "...Niezależność jest powiązana z podstawowymi zasadami obiektywizmu i uczciwości...".

## UZASADNIENIE

- Jakikolwiek bezpośredni interes finansowy lub istotny pośredni interes finansowy w kliencie posiadany przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego.
- Wszelkie interesy lub relacje eksperta zewnętrznego, jego najbliższej rodziny lub organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego z klientem i podmiotami, nad którymi sprawuje on bezpośrednią lub pośrednią kontrolę.
- Wszelkie konflikty interesów między ekspertem zewnętrznym, jego najbliższą rodziną lub organizacją zatrudniającą eksperta zewnętrznego a klientem.

IESBA proponuje, aby po otrzymaniu takich informacji biegły rewident ocenił obiektywizm eksperta zgodnie z proponowanym paragrafem R390.6, jak wyszczególniono w paragrafach 59-64 powyżej.

Proponowany wymóg uznaje, że jeśli ekspert ma interes lub relację z klientem, istnieje ryzyko, że może to wpłynąć na eksperta w celu uzyskania "korzystnego" wyniku dla jednostki, ponieważ PA wykorzysta pracę eksperta do celów badania lub innego zlecenia atestacyjnego. Wymóg ten obejmuje zatem wszystkie możliwe interesy, relacje i okoliczności, które mogą stworzyć niedopuszczalny poziom zagrożenia dla obiektywizmu eksperta.

Proponowany wymóg koncentruje się również na żądaniu dotyczącym wyłącznie eksperta zewnętrznego (a nie zarówno eksperta, jak i klienta), aby uwzględnić fakt, że czasami procedury badania mogą wymagać, aby korzystanie z usług eksperta (np. w celach dochodzeniowych) było poufne i nieujawniane klientowi. W związku z tym proponowany paragraf 390.11 A2 wyjaśnia, że przy stosowaniu paragrafu R390.11 mogą wystąpić sytuacje, w których zawodowy księgowy (PA) może nie chcieć pytać klienta o interesy, relacje lub okoliczności dotyczące wykorzystywanego eksperta. Podkreśla jednak również, że zapytanie klienta jest możliwym źródłem informacji o kwestiach określonych w proponowanych par. R390.11 i 390.11 A1.

79. Jeżeli na podstawie oceny tych atrybutów niezależności PA stwierdzi, że ekspert zewnętrzny nie jest obiektywny, to nie może korzystać z jego pracy (zob. proponowany paragraf R390.12).
80. Podobne podejście zostało określone w proponowanym Rozdziale 5390 dla SAP w kontekście usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, o których mowa w proponowanej Części 5 Kodeksu.
81. IESBA rozważyła proponowany okres, w którym ekspert zewnętrzny byłby zobowiązany do dostarczenia informacji, tj. okres objęty sprawozdaniem z badaniem lub raportem atestacyjnym i okres zlecenia, oraz czy proponowany okres powinien być okresem objętym sprawozdaniem finansowym i okresem zlecenia zgodnie z częściami 4A i 4B. IESBA zgodziła się jednak zachować proponowany okres, ponieważ (i) proponowane rozdziały obejmowałyby również zlecenia inne niż badania sprawozdań finansowych oraz (ii) mogą rzeczywiście zaistnieć okoliczności, w których okres objęty raportem atestacyjnym byłby dłuższy niż okres objęty sprawozdaniem z badania, w szczególności w przypadku zleceń dotyczących zrównoważonego rozwoju. Nie jest jednak zamierzone, aby okres, w którym zewnętrzny ekspert dostarcza informacje do oceny jego obiektywizmu, był dłuższy niż okres, w którym od PA lub SAP wymaga się niezależności. (Zob. paragrafy R390.8 - R390.11 i R5390.8 - R5390.11).
82. Aby ułatwić praktyczne stosowanie tych wymogów, proponowane paragrafy R390.5 i 390.5 A1 określają, że PA, uzgadniając warunki zlecenia z ekspertem zewnętrznym, może rozważyć omówienie oczekiwań PA dotyczących obiektywizmu eksperta, w tym informacji potrzebnych od eksperta, aby ułatwić PA ocenę tego obiektywizmu. IESBA uważa, że pomogłoby to złagodzić potencjalne praktyczne wyzwania związane z odmową ujawnienia przez eksperta informacji o istotnych

interesach, relacjach lub okolicznościach po zaangażowaniu eksperta przez PA. Tak więc, jeśli ekspert zewnętrzny odmawia ujawnienia takich informacji, gdy PA i ekspert starają się uzgodnić warunki zlecenia, PA może zdecydować, że nie będzie korzystać z pracy takiego eksperta. Podobne podejście zaproponowano w rozdziale 5390 dla SAP.

83. Ogólnie rzecz biorąc, IESBA uważa, że podejście to jest wyważone, proporcjonalne i wykonalne oraz spełni oczekiwania interesu publicznego dotyczące ekspertów zewnętrznych wykorzystywanych w badaniu lub innych usługach atestacyjnych (w tym usługach atestacyjnych dotyczących zrównoważonego rozwoju).

#### *Skalowalność*

84. W odpowiedzi na opinie zainteresowanych stron podczas opracowywania propozycji, IESBA rozważyła, czy podejście może być określone dla ekspertów zewnętrznych wykorzystywanych w badaniu lub innej usłudze atestacyjnej w zależności od tego, czy klient jest jednostką zainteresowania publicznego (JZP). Jednakże, inaczej niż w kontekście przepisów dotyczących niezależności, gdzie Kodeks może określać konkretne zakazy odnoszące się do klientów badania JZP i klientów badania niebędących PIE, podstawowa zasada obiektywizmu nie może różnić się dla różnych klientów, ponieważ dotyczy zachowań etycznych.
85. Niemniej jednak IESBA zauważyła, że skalowalność jest już wbudowana w podejście do obiektywizmu określone w proponowanym nowym rozdziale 390 (i jej odpowiedniku w proponowanej części 5), ponieważ podejście to jest skalowane w oparciu o charakter zlecenia (tj. czy jest to badanie, czy inna usługa atestacyjna, w tym atestacja zrównoważonego rozwoju) oraz ocenę interesów, relacji i okoliczności eksperta przez PA.

#### *Oczekiwania wobec eksperta zewnętrznego*

86. W kontekście stosowania tych wymogów, IESBA nie oczekuje, że ekspert zewnętrzny musi ustanowić lub posiadać system zarządzania jakością podobny do tego, którego oczekuje się od firmy lub praktyka świadczącego usługi atestacyjne. Jak wskazano powyżej, IESBA nie uważa, aby było to wykonalne lub możliwe do wyegzekwowania. Przykładowo, w sytuacji, gdy zawodowy księgowy (PA) zwraca się do eksperta zewnętrznego o ujawnienie wszelkich bezpośrednich interesów finansowych lub istotnych pośrednich interesów finansowych posiadanych przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego w jednostce, w której ekspert wykonuje pracę, IESBA nie oczekuje, że ekspert zewnętrzny ustanowi wewnętrzny proces monitorowania interesów finansowych wszystkich tych stron. Zamiast tego, z odpowiednim wyprzedzeniem przy uzgadnianiu warunków zlecenia, ekspert ma możliwość podjęcia odpowiednich kroków, w dobrej wierze, w celu zebrania niezbędnych informacji do ujawnienia zawodowemu księgowemu.

#### **B. Uwzględnienie zespołu ekspertów zewnętrznych**

87. Opracowując propozycje, IESBA wysłuchała pytań od różnych interesariuszy na temat tego, w jaki sposób propozycje będą współdziałać z zespołem i organizacją zewnętrznego eksperta.
88. Proponowana nowa definicja eksperta zewnętrznego odnosi się wyłącznie do osoby fizycznej. Stosując proponowane przepisy, przewiduje się, że ocena CCO eksperta przez PA będzie przeprowadzana w odniesieniu do osoby, która nadzoruje pracę eksperta. Uwzględnia to fakt, że ekspert może mieć zespół wspierający (w skład którego mogą wchodzić inni eksperci), a obowiązkiem eksperta będzie określenie, jakie wsparcie ze strony zespołu jest potrzebne do wykonania pracy.
89. Jednakże, jak określono w proponowanym paragrafie R390.9, w szczególności w odniesieniu do ekspertów zewnętrznych wykorzystywanych w badaniu lub innych usługach atestacyjnych, IESBA jest zdania, że obiektywizm musi być oceniany w odniesieniu do wszystkich osób wchodzących w skład

zespołu, z którego korzysta ekspert w celu wykonania pracy. Podejście to uwzględnia zwiększone oczekiwania interesariuszy dotyczące eksperta zewnętrznego i zespołu wspierającego. Jest ono również spójne z możliwością zastosowania przepisów Części 4 dotyczących niezależności do wszystkich członków zespołu audytorskiego (ang. audit team - AT).

### **C. Ogólna zasada odnosząca się do oceny obiektywizmu**

90. IESBA stoi na stanowisku, że bezpośrednie zagrożenie dla obiektywizmu eksperta zasadniczo wynika z interesów, relacji lub okoliczności związanych z jednostką, w której ekspert wykonuje pracę. Wymaganie obiektywizmu eksperta zewnętrznego w odniesieniu do jednostek, w których ekspert nie wykonuje pracy, byłoby nadmiernie uciążliwe, zwłaszcza biorąc pod uwagę, że taki ekspert może nawet nie posiadać systemów zarządzania jakością w celu monitorowania takich interesów, relacji i okoliczności. W związku z tym przepisy dotyczące oceny obiektywizmu eksperta zewnętrznego koncentrują się na podmiocie, w którym ekspert wykonuje pracę.
91. IESBA zauważa jednak również, że pewne interesy, relacje lub okoliczności posiadane przez organizację eksperta zewnętrznego lub najbliższą rodzinę eksperta zewnętrznego w jednostce, w której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę, mogą mieć wpływ na obiektywizm eksperta zewnętrznego. Stosując te propozycje, PA musiałby następnie dokonać zawodowego osądu, biorąc pod uwagę takie interesy, relacje lub okoliczności dotyczące najbliższej rodziny eksperta lub na poziomie organizacyjnym przy ocenie, czy ekspert wewnętrzny jest obiektywny (zob. w szczególności proponowane paragrafy 390.6 A4, R390.8 i 390.11 A1). Podobne podejście przyjęto w proponowanym rozdziale 5390 dla SAP.

## **VI. Inne kwestie**

### **A. Potencjalne zagrożenia wynikające wykorzystania pracy eksperta zewnętrznego**

92. Proponowany paragraf 390.13 A1 wyjaśnia, że zagrożenia dla zgodności z podstawowymi zasadami mogą nadal wynikać z korzystania z pracy eksperta zewnętrznego, nawet jeśli PA stwierdził w sposób zadowalający, że ekspert zewnętrzny posiada niezbędne CCO do celów PA.
93. Materiał objaśniający w proponowanych paragrafach 390.14 A1, 390.15 A1 i 390.16 A1 do A2 zawiera wytyczne w odniesieniu do identyfikacji, oceny i przeciwdziałania zagrożeniom dla zgodności z podstawowymi zasadami przy korzystaniu z pracy zewnętrznego eksperta.
94. IESBA zauważa, że przykłady działań mających na celu przeciwdziałanie zidentyfikowanym zagrożeniom wymienione w proponowanych paragrafach 390.16 A1 do A2 nie odnoszą się do oceny CCO eksperta zewnętrznego. Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia określone w proponowanym paragrafie 390.16 A2 odnoszą się do zagrożeń, które mogą powstać, gdy PA korzysta z pracy eksperta zewnętrznego, na przykład zagrożeń określonych w proponowanym paragrafie 390.14 A1.
95. Wreszcie, zgodnie z proponowanym paragrafem 390.1, IESBA zauważyła, że w przypadku braku działań, które mogą wyeliminować zidentyfikowane zagrożenia lub zabezpieczenia, które mogą obniżyć poziom zagrożeń do akceptowalnego poziomu, biegły rewident musi odmówić lub zakończyć świadczenie usługi zawodowej lub prowadzenie działalności zawodowej zgodnie z paragrafem R120.10(c).
96. Podobne rozważania zostały przedstawione w proponowanym paragrafie 5390 w odniesieniu do SAP wykonujących usługi atestacyjne w zakresie zrównoważonego rozwoju, o których mowa w proponowanej Części 5 Kodeksu.

**B. Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór i dokumentacja**

97. IESBA rozważyła różne poglądy dotyczące użycia terminu "zachęcać" w proponowanych paragrafach 390.20 A1 i 390.21 A2 dotyczących odpowiednio komunikacji z osobami sprawującymi nadzór (ang. Those Charged with Governance - TCWG) i dokumentacji. Poglądy wahały się od tego, że z jednej strony zachęta jest zbyt słaba z punktu widzenia egzekwowania prawa, a z drugiej strony proponowane przepisy dotyczące komunikacji z TCWG i dokumentacji nie są potrzebne, ponieważ (i) są one już objęte przepisami dotyczącymi badania i innych usług atestacyjnych w Kodeksie oraz (ii) byłoby to trudne z punktu widzenia usług nieatestacyjnych (NAS).
98. IESBA zgodziła się zachować dwa proponowane paragrafy, ponieważ są one ogólnie spójne z tym, jak Kodeks odnosi się do kwestii komunikacji z TCWG i dokumentacji w kontekście usług zawodowych, gdzie przepisy są również zachętami, a nie wymogami. Ponadto IESBA uważa, że takie wytyczne byłyby pomocne dla SAP, którzy nie są zawodowymi księgowymi w kontekście usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, o których mowa w proponowanej części 5.

**C. Wykorzystanie pracy innych**

99. Podczas opracowywania wniosków różne zainteresowane strony kwestionowały, czy informacje dostarczane przez dostawców danych strony trzeciej lub inne źródła informacji są pracą wykonywaną przez eksperta.
100. Zdaniem IESBA osoby lub organizacje, które dostarczają zbiory danych do celów ogólnych lub inne ogólne źródła informacji, nie są objęte zakresem propozycji. Takie osoby lub organizacje obejmują na przykład:
- Tych, którzy dostarczają danych lub badań branżowych lub innych danych porównawczych, takich jak informacje na temat statystyk zatrudnienia, w tym przepracowanych godzinach i wynagrodzenia tygodniowego według obszaru geograficznego, cen nieruchomości, emisji dwutlenku węgla według typu pojazdu, tabel umieralności lub innych zbiorów danych do ogólnego użytku. Zostało to wyjaśnione w proponowanym paragrafie 390.4 A4(b).  
IESBA uznaje, że w organizacjach mogą istnieć eksperci, którzy dostarczają informacje do ogólnego użytku (np. wyceny, które obejmują zastrzeżoną wiedzę). IESBA uważa jednak, że tacy eksperci nie wchodzą w zakres proponowanych sekcji, ponieważ PA lub SAP nie angażuje ich do korzystania z ich wiedzy specjalistycznej w celu wykonania pracy na zamówienie.
  - Tych w organizacjach lub firmach zatrudniających (np. zespoły IT) zajmujących się kwestiami związanymi z wykorzystaniem technologii i zarządzaniem danymi, w tym utrzymaniem prywatności danych.
  - Ekspertów kierownictwa (tj. w kontekście MSB 500, MSUA 3000 (zmienionego) i proponowanego ISSA 5000).
  - Tych, którzy dostarczają certyfikaty zrównoważonego rozwoju bez elementów poświadczających, a PA lub SAP nie wykorzystują certyfikatów jako pracy, na której można polegać jako na wystarczających odpowiednich dowodach w badaniu lub innej usłudze atestacyjnej.
101. Odnosząc się do tego, czy należy opracować dodatkowe wytyczne w odniesieniu do korzystania z pracy innych osób, IESBA zauważyła, że:
- Istniejące paragrafy R220.7 i 220.7 A1 zawierają już wytyczne dotyczące korzystania z pracy innych osób.
  - Obowiązująca część 3 Kodeksu nie odnosi się do korzystania z pracy innych osób. Jednakże istniejące paragrafy R220.7 do 220.7 A1 są nadal istotne w Części 3 w wyniku przepisów dotyczących stosowania zawartych w Kodeksie (tj. paragrafów R120.4 i R300.5).
  - Korzystanie z pracy innych osób wykracza poza zakres tego projektu.

102. IESBA zaproponowała wyjaśnienie, że praca ekspertów nie stanowi pracy innych osób w proponowanych konsekwentnych zmianach do paragrafu 220 (zob. proponowany paragraf 220.7 A1).

#### **D. Korzystanie z wyników technologii**

103. IESBA zaobserwowała również rosnące wykorzystanie niektórych generatywnych narzędzi sztucznej inteligencji (AI) (np. ChatGPT) do generowania odpowiedzi na podpowiedzi lub pytania. Odpowiedzi mogą przybierać formę spójnych i pozornie wiarygodnych/miarodajnych stwierdzeń lub odpowiedzi.
104. IESBA stoi na stanowisku, że takie wykorzystanie wyników technologii nie jest równoznaczne z wykorzystaniem pracy eksperta. Sztuczna inteligencja nie jest ekspertem, ponieważ nie posiada wiedzy specjalistycznej do dokonywania osądu, interpretowania danych wejściowych i wyjściowych oraz ponoszenia za nie odpowiedzialności.
105. Pogląd ten jest wspierany przez rozwój różnych przepisów rządowych dotyczących rozwoju i wykorzystania systemów sztucznej inteligencji, np. unijnych [ram regulacyjnych](#) dotyczących rozwoju i wykorzystania systemów sztucznej inteligencji. W raporcie fazy 2 grupy roboczej ds. technologii podkreślono również skutki i zagrożenia związane z wykorzystaniem wyników sztucznej inteligencji, w tym stronniczość, informację wprowadzającą w błąd, dezinformację itp.
106. W tym względzie niedawno zatwierdzone [zmiany technologiczne w Kodeksie](#) prowadzą zawodowego księgowego (PA) przez proces decyzyjny przy ustalaniu, czy korzystać z wyników technologii (w tym sztucznej inteligencji). Takie zmiany opierają się na koncepcjach zawartych w istniejącym Kodeksie, które są również istotne, na przykład świadomość stronniczości i dociekliwy umysł.

### **VII. Dodatkowe uwagi dotyczące części 2 - Zawodowi księgowi zatrudnieni w przedsiębiorstwach (PAIBs)**

107. IESBA zauważyła, że większość przepisów wyszczególnionych w proponowanej nowym Rozdziale 390 ma takie samo zastosowanie do zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach (ang. professional accountants in business - PAIBs), którzy zamierzają korzystać z usług ekspertów zewnętrznych w celu wsparcia ich pracy. W związku z tym proponowany nowy paragraf 290 jest równoważny z proponowanym nowym paragrafem 390, z wyjątkiem następujących obszarów w odniesieniu do oceny CCO eksperta zewnętrznego:
- Wymogi i materiał objaśniający dotyczące "badania lub innych usług atestacyjnych" w proponowanym rozdziale 390 nie zostały uwzględnione w proponowanym rozdziale równoważnym Części 2, ponieważ nie mają one zastosowania.
  - W materiale objaśniającym dodano w proponowanej Części 2 równoważny rozdział, aby wyjaśnić, czym mogą być "inne interesy" w kontekście czynników, które są istotne przy ocenie obiektywizmu zewnętrznego eksperta wykorzystywanego przez PAIB. Takie inne interesy są odrębne dla PAIBs, zgodnie z obowiązującym rozdziałem 240 Kodeksu.

### **VIII. Dodatkowe uwagi do Części 5 - Atestacja zrównoważonego rozwoju**

#### **A. Inny praktyk**

108. IESBA rozważyła, czy wykorzystanie "innego praktyka" w usłudze atestacyjnej w zakresie zrównoważonego rozwoju, który nie podlega kierownictwu, nadzorowi i kontroli praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju (SAP), jest podobne do wykorzystania zewnętrznego eksperta, który również nie podlega kierownictwu, nadzorowi i kontroli SAP.
109. IESBA zauważyła, że funkcja i wiedza innego praktyka i eksperta zewnętrznego są zasadniczo różne. Pierwszy z nich wykonuje prace atestacyjne, podczas gdy drugi tego nie robi. Zob. dalsze wyjaśnienia w [projekcie \(ED\) dotyczącym zrównoważonego rozwoju](#).

**B. Korzystanie z zewnętrznych ekspertów w całym łańcuchu wartości zrównoważonego rozwoju**

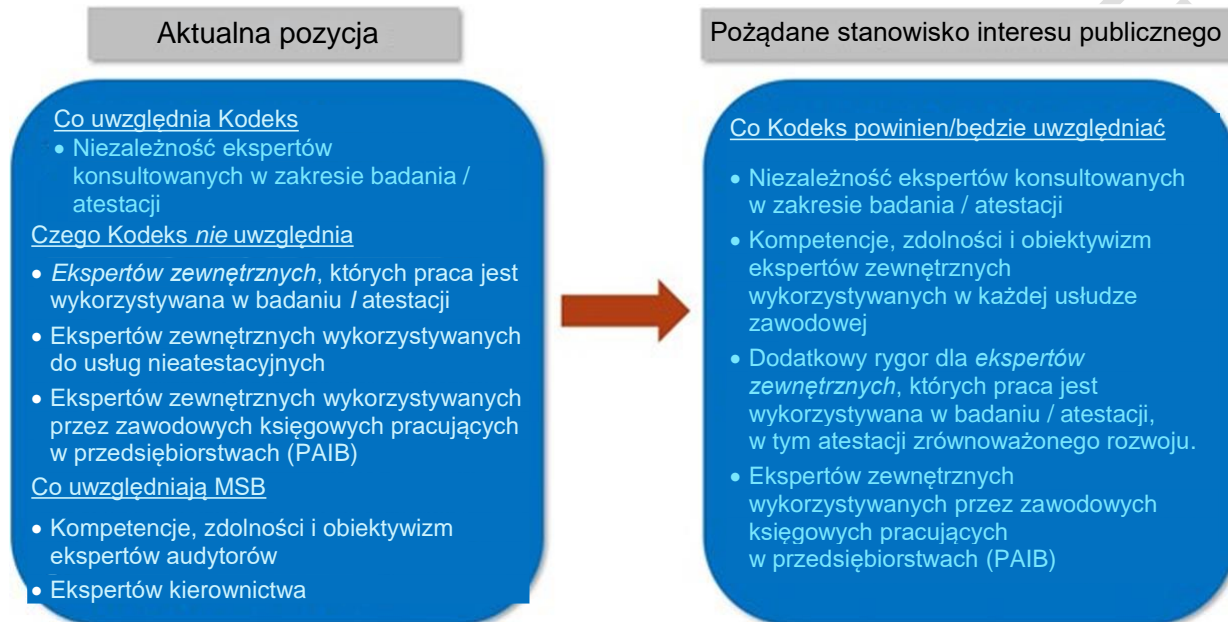
110. Zdaniem IESBA ogólna zasada dotycząca [oceny obiektywizmu](#) pozostaje w mocy. Ocena odnosi się do jednostki, w której praktyk wykonuje pracę.
111. W pewnych okolicznościach taka jednostka może różnić się od jednostki, która zaangażowała praktyka (np. taka jednostka może być dostawcą w łańcuchu wartości, który znajduje się poza granicami organizacyjnymi jednostki, która zaangażowała praktyka, lub taka jednostka może być jednostką powiązaną z jednostką, która zaangażowała praktyka w usługi atestacyjne dotyczące zrównoważonego rozwoju grupy).
112. W szczególności w odniesieniu do części 5 równoważnej proponowanemu rozdziałowi 390, IESBA rozważała, czy rozszerzyć zakres oceny obiektywizmu na łańcuch wartości klienta. Po należytej refleksji IESBA uważa, że nie byłoby to ani wykonalne, ani możliwe do zarządzania. Na przykład, konkretny dostawca w ramach łańcucha wartości klienta może być również dostawcą dla wielu innych jednostek. Taki dostawca może następnie zostać zasypany licznymi prośbami o dostarczenie informacji na temat interesów, relacji i okoliczności związanych z zewnętrznym ekspertem z jego klientami. To, czy taki dostawca w ogóle odpowie, będzie poza kontrolą praktyka, klienta lub jednostki, w której ekspert wykonuje pracę.
113. W związku z tym IESBA zaproponowała, aby zakres oceny obiektywizmu pozostał taki, jak określono w proponowanym rozdziale 5390 dla usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju.

**C. Eksperci zewnętrzni, którzy są również praktykami wykonującymi atestację zrównoważonego rozwoju**

114. Różni interesariusze kwestionowali, czy propozycje będą dotyczyły okoliczności, w których osoba świadcząca atestację działa również jako ekspert w określonej dziedzinie dla tej samej jednostki, co może mieć miejsce, gdy istnieje ograniczona liczba ekspertów w danej dziedzinie lub obszarze dotyczącym takiej tematyki. Oznacza to, że osoba świadcząca atestację świadczy również usługi nieatestacyjne (NAS) w charakterze eksperta tej samej jednostce.
115. W takiej sytuacji przepisy dotyczące zagrożenia samokontrolą zawarte w równoważnym rozdziale dot. NAS w standardach niezależności w proponowanej części 5 obejmowałyby okoliczność, w której ekspert działa również jako osoba świadcząca atestację w określonej sprawie.

## IX. Analiza ogólnego wpływu proponowanych zmian

116. IESBA uważa, że propozycje te będą służyć interesowi publicznemu, ponieważ ustanowią globalny punkt odniesienia dla (i) sposobu oceny kompetencji, możliwości i obiektywizmu ekspertów zewnętrznych z perspektywy etycznej oraz (ii) sposobu identyfikacji, oceny i przeciwdziałania zagrożeniom, które mogą powstać podczas korzystania z pracy eksperta zewnętrznego. Poniższy schemat ilustruje pożądane stanowisko interesu publicznego, które propozycje mają na celu osiągnąć:



117. IESBA uważa ponadto, że propozycje spełniają kluczowe cechy ramowych założeń interesu publicznego w następujący sposób:

- Kompleksowość, dzięki opracowaniu kompleksowych ramowych założeń etycznych opartych na ramowych założeniach koncepcyjnych Kodeksu, które obejmują wykorzystanie ekspertów zewnętrznych w badaniu i innych usługach atestacyjnych (w tym atestacji zrównoważonego rozwoju), usług nieatestacyjnych (NAS), a także dla zawodowych księgowych zatrudnionych w przedsiębiorstwach (PAIBs).
- Skalowalność, w szczególności ze względu na proporcjonalność w ocenie obiektywizmu, biorąc pod uwagę charakter zlecenia i stosując większy rygor w celu oceny obiektywizmu w stosunku do atrybutów niezależności ekspertów zewnętrznych w kontekście badania i innych usług atestacyjnych.
- Jasność, dzięki wyraźnemu rozróżnieniu między ekspertami wewnętrznymi, zewnętrznymi i kierownictwem.
- Możliwość wdrożenia, ze względu na skupienie się na ocenie obiektywizmu przez zawodowego księgowego (PA) / praktyka niebędącego zawodowym księgowym (non-PA practitioner) w porównaniu z nakładaniem wymogów niezależności na ekspertów zewnętrznych w kontekście badania lub innych usług atestacyjnych, które byłyby uciążliwe, niewykonalne i niemożliwe do wyegzekwowania od ekspertów zewnętrznych.
- Egzekwowalność, ze względu na jasne wymagania dla PA / non-PA.

118. Biorąc pod uwagę charakter i zakres proponowanych zmian w Kodeksie, IESBA uważa, że niektóre z propozycji są na poziomie, który pociągałby za sobą znaczące zmiany w politykach i procedurach dla zawodowych księgowych wykonujących wolny zawód (PAPP) i praktyków wykonujących usługi atestacyjne, w tym firm i MŚFA. Takie zmiany mogą spowodować wzrost kosztów. Charakter i znaczenie tych kosztów będą zależeć od konkretnych okoliczności. Podobnie jak w przypadku wszelkich zmian w Kodeksie, PAPP, praktycy świadczące usługi atestacyjne, krajowe organy



stanowienia standardów (NSS) i inne osoby odpowiedzialne za przyjęcie i wdrożenie mogą spodziewać się kosztów wdrożenia związanych ze świadomością i inicjatywami szkoleniowymi, tłumaczeniem w razie potrzeby oraz, w stosownych przypadkach, kosztów utrzymania w odniesieniu do aktualizacji wewnętrznych polityk i metodologii.

## X. Harmonogram projektu i data wejścia w życie

119. Poniżej przedstawiono orientacyjny harmonogram zakończenia projektu dotyczącego wykorzystania ekspertów. Harmonogram ten uwzględnia 90-dniowy okres zgłaszania uwag do projektu (ED) i jest zgodny z harmonogramem projektu w zakresie zrównoważonego rozwoju.

Orientacyjny harmonogram	Kamień milowy
30 kwietnia 2024 r.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Termin zgłaszania uwag do ED</li> </ul>
Czerwiec 2024 r.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wstępne informacje o odpowiedziach ED dla IESBA</li> </ul>
Wrzesień-październik 2024 r.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Pełny przegląd odpowiedzi ED i pierwsze czytanie poprojektowe z IESBA</li> <li>Kontakt z zainteresowanymi stronami</li> </ul>
Grudzień 2024 r.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Zatwierdzenie ostatecznej wersji przez IESBA</li> </ul>
2025	<ul style="list-style-type: none"> <li>Wsparcie w zakresie wprowadzenia i wdrażania</li> </ul>

## XI. Przewodnik dla respondentów

120. IESBA z zadowoleniem przyjmuje komentarze dotyczące wszystkich kwestii poruszonych w niniejszym dokumencie, ale w szczególności tych wskazanych w poniższej prośbie o konkretne komentarze. Komentarze są najbardziej pomocne, gdy odnoszą się do konkretnych paragrafów, zawierają uzasadnienie uwag oraz, w stosownych przypadkach, zawierają konkretne sugestie dotyczące wszelkich proponowanych zmian w sformułowaniach. W przypadku, gdy respondent zgadza się z propozycjami zawartymi w niniejszym ED, pomocne będzie poinformowanie IESBA o tej opinii.

### A. Wniosek o uwagi szczegółowe

#### Słowniczek

1. Czy respondenci popierają propozycje przedstawione w glosariuszu dotyczące proponowanych nowych i zmienionych definicji? Zob. sekcja III.

#### Ocena oceny kompetencji, możliwości i obiektywizmu (CCO) dla wszystkich usług i działań zawodowych

2. Czy respondenci popierają podejście dotyczące oceny kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego? Czy istnieją inne względy, które należy uwzględnić w ocenie CCO w odniesieniu do PAIB, PAPP i SAP? Zob. sekcja V.

3. Czy respondenci zgadzają się, że jeśli ekspert zewnętrzny nie jest kompetentny, zdolny lub obiektywny, Kodeks powinien zabraniać PA lub SAP korzystania z jego pracy? Zob. paragrafy 67-74.

#### Ocena CCO na potrzeby badania lub innych usług atestacyjnych

4. Czy w kontekście badania lub innych usług atestacyjnych (w tym atestacji zrównoważonego rozwoju), respondenci zgadzają się, że dodatkowe postanowienia odnoszące się do oceny

obiektywizmu eksperta zewnętrznego wprowadza odpowiedni poziom rygoru, aby sprostać zwiększonym oczekiwaniom interesu publicznego dotyczącym ekspertów zewnętrznych? Jeśli nie, jakie inne względy pomogłyby sprostać podwyższonym oczekiwaniom interesu publicznego? Zob. sekcja (V)(A).

*Potencjalne zagrożenia wynikające z korzystania z pracy eksperta zewnętrznego*

5. Czy respondenci popierają przepisy, które kierują PA lub SAP w stosowaniu ramowych założeń koncepcyjnych podczas korzystania z pracy eksperta zewnętrznego? Czy istnieją inne kwestie, które powinny zostać uwzględnione? Zob. sekcja (VI)(A).

**B. Wniosek o uwagi ogólne**

121. Oprócz powyższej prośby o szczegółowe uwagi, IESBA prosi również o komentarze w kwestiach określonych poniżej:

- *Małe i średnie jednostki (MŚP) oraz małe i średnie firmy księgowo i audytorskie (praktyki) (MŚFKiA)* - IESBA zaprasza MŚP i MŚFKiA do zgłaszania uwag dotyczących wszelkich aspektów propozycji zmian.
- *Organy regulacyjne i organy nadzoru audytowego* – IESBA zaprasza członków społeczności regulacyjnych i organów nadzoru audytowego do zgłaszania uwag na temat propozycji z perspektywy egzekwowania przepisów.
- *Praktycy wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju (Sustainability Assurance Practitioners – SAP) inni niż zawodowi księgowi* – IESBA zaprasza do zgłaszania uwag na temat jasności, zrozumiałości i użyteczności propozycji ze strony SAP spoza zawodu księgowego, którzy wykonują usługi atestacji zrównoważonego rozwoju, o których mowa w proponowanej części 5 Kodeksu.
- *Kraje rozwijające się* – Uznając, że wiele krajów rozwijających się przyjęło lub jest w trakcie przyjmowania Kodeksu, IESBA zaprasza respondentów z tych krajów do komentowania propozycji, a w szczególności wszelkich przewidywanych trudności w ich stosowaniu w ich środowisku.
- *Tłumaczenia* – Uznając, że wielu respondentów może zamierzać przetłumaczyć ostateczne zmiany w celu ich przyjęcia we własnych środowiskach, IESBA z zadowoleniem przyjmuje komentarze na temat potencjalnych kwestii związanych z tłumaczeniami, które respondenci mogą zauważyć podczas przeglądu propozycji.

## Załącznik 1: Schemat postępowania z ekspertami wykorzystywanymi w zleceniu badania

Poniższy schemat przedstawia różne pytania, które zawodowi księgowi powinni zadać, gdy korzystają z usług eksperta w kontekście usługi badania:



Na następnej stronie znajduje się schemat zawierający pytania dla "eksperta zatrudnionego przez firmę".

Poniższy schemat blokowy przedstawia różne pytania, które zawodowi księgowi powinni zadać, gdy korzystają z usług eksperta zatrudnionego przez firmę w kontekście usługi badania:



# PROJEKT (EXPOSURE DRAFT): WYKORZYSTANIE PRACY EKSPERTA ZEWNĘTRZNEGO

## ROZDZIAŁ 220 (PORÓWNANIE Z OBECNĄ WERSJĄ)\* SPORZĄDZANIE I PREZENTACJA INFORMACJI

...

### Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

#### Postanowienia ogólne

...

#### Poleganie na pracy innych

**R220.7** Zawodowy księgowy, który zamierza polegać na pracy innych osób, zarówno wewnątrz, jak na zewnątrz zatrudniających go organizacji, stosuje zawodowy osąd w celu określenia, jakie działania ewentualnie podjąć, aby wypełnić obowiązki określone w paragrafie R220.4.

220.7 A1 Dla celów niniejszego rozdziału, praca innych osób nie obejmuje pracy zewnętrznego eksperta. W przypadku, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę zewnętrznego eksperta, zastosowanie mają wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK określone w rozdziale 290.

220.7 **A24** Czynniki, które należy wziąć pod uwagę, gdy zawodowy księgowy zamierza polegać na pracy innych osób, obejmują:

- reputację i specjalistyczną wiedzę kompetencje oraz zasoby dostępne innej osobie lub organizacji;
- czy inna osoba podlega pod mające zastosowanie standardy zawodowe i etyczne.

Takie informacje mogą być uzyskane z wcześniejszej współpracy lub na podstawie konsultacji z inną osobą lub organizacją.

...

\* Wersja z zaznaczeniem zmian w stosunku do [wydania Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\) z 2023 r.](#) uwzględniająca zatwierdzone przepisy obowiązujące w grudniu 2024 r., tj. [zmiany związane z technologią](#) oraz [zmiany definicji jednostki notowanej na giełdzie i jednostki zainteresowania publicznego](#), a także [zmiany dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie i badania grupy](#) w Kodeksie, które już obowiązują.

## PROPONOWANY ROZDZIAŁ 290

### WYKORZYSTANIE PRACY EKSPERTA ZEWNĘTRZNEGO

#### Wprowadzenie

- 290.1 Zawodowi księgowi są zobowiązani do przestrzegania podstawowych zasad i stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i przeciwdziałania zagrożeniom.
- 290.2 Wykorzystanie pracy eksperta zewnętrznego może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad, w szczególności zasad uczciwości, obiektywizmu i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności.
- 290.3 Niniejszy rozdział określa wymogi i materiał objaśniający dotyczący stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w odniesieniu do wykorzystania pracy eksperta zewnętrznego.

#### Wymogi i materiał objaśniający

##### Postanowienia ogólne

- 290.4 A1 Zagrożenie dla przestrzegania zasad uczciwości i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności powstaje wtedy, jeżeli zawodowy księgowy wykonuje działalność zawodową, w zakresie której nie posiada wystarczającej wiedzy specjalistycznej.
- 290.4 A2 Działaniem, które może stanowić zabezpieczenie przed takim zagrożeniem, jest skorzystanie z pracy eksperta zewnętrznego w zakresie działalności zawodowej, który posiada kompetencje, możliwości i obiektywizm do świadczenia pracy potrzebnej do takiej usługi.
- 290.4 A3 Ekspert zewnętrzny może być wykorzystany do podjęcia określonych prac wspierających działalność zawodową wykonywaną przez zawodowego księgowego. Taka praca może dotyczyć dziedziny o ugruntowanej pozycji lub dopiero rozwijającej się. Przykłady takich prac obejmują:
- Wycena aktywów, takich jak złożone instrumenty finansowe, grunty i budynki, urządzenia i maszyny, biżuteria, dzieła sztuki, antyki, wartości niematerialne i prawne, aktywa nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych oraz aktywa, w przypadku których mogła nastąpić utrata wartości.
  - Wycena zobowiązań, takich jak zobowiązania zaciągnięte w związku z połączeniem jednostek gospodarczych, zobowiązania wynikające z rzeczywistych lub groźących sporów sądowych, zobowiązania z tytułu ochrony środowiska, zobowiązania z tytułu oczyszczania terenów oraz zobowiązania związane z umowami ubezpieczeniowymi lub programami świadczeń pracowniczych.
  - Obliczanie emisji gazów cieplarnianych.
  - Pomiar zanieczyszczeń emitowanych do powietrza, wody i gleby.
  - Wycena produktów i materiałów zaprojektowanych zgodnie z zasadami zrównoważonej gospodarki.
  - Szacowanie rezerw ropy naftowej i gazu ziemnego.
  - Interpretacja umów, przepisów prawa i regulacji, w tym przepisów podatkowych, umów podatkowych i umów dwustronnych.
  - Ocena i ewaluacja systemów IT, w tym tych związanych z cyberbezpieczeństwem.

290.4 A4 Niniejszy rozdział nie ma zastosowania do wykorzystywania informacji dostarczanych przez osoby lub organizacje, które są zewnętrznymi źródłami informacji do ogólnego użytku. Obejmują one na przykład te, które dostarczają dane lub badania branżowe lub inne dane porównawcze, takie jak informacje o statystykach zatrudnienia, w tym przepracowanych godzinach i wynagrodzeniu tygodniowym według obszaru geograficznego, cenach nieruchomości, emisji dwutlenku węgla według typu pojazdu, tabelach śmiertelności lub innych zbiorach danych do ogólnego użytku.

#### **Uzgodnienie warunków zlecenia z ekspertem zewnętrznym**

**R290.5** Jeżeli zawodowy księgowy zidentyfikował zewnętrznego eksperta, z którego usług będzie korzystał przy wykonywaniu czynności zawodowych, księgowy uzgadnia warunki zlecenia z ekspertem zewnętrznym, w tym charakter, zakres i cele pracy, która ma być wykonana przez eksperta zewnętrznego.

290.5 A1 Przy uzgadnianiu warunków zlecenia, kwestie, które zawodowy księgowy może omówić z ekspertem zewnętrznym obejmują:

- Planowane wykorzystanie i harmonogram pracy eksperta zewnętrznego.
- Ogólne podejście eksperta zewnętrznego do pracy.
- Oczekiwania dotyczące poufności pracy eksperta zewnętrznego i wkładu w tę pracę.
- Oczekiwaną treść i format ukończonej pracy eksperta zewnętrznego, w tym wszelkie przyjęte założenia i ograniczenia tej pracy.
- Oczekiwania dotyczące informowania przez eksperta zewnętrznego o wszelkim nieprzestrzeganiu lub podejrzeniach nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji przez organizację zatrudniającą lub osoby pracujące dla organizacji zatrudniającej lub pod jej kierownictwem, o których ekspert zewnętrzny dowiedział się podczas wykonywania pracy.

#### **Ocena kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego**

**R290.6** Zawodowy księgowy ocenia, czy ekspert zewnętrzny posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm dla celów księgowego.

290.6 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub promowania interesów dla zgodności z zasadami uczciwości, obiektywizmu i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności może powstać, jeżeli zawodowy księgowy korzysta z usług eksperta zewnętrznego, który nie posiada kompetencji, możliwości lub obiektywizmu do wykonania pracy potrzebnej do danej czynności zawodowej.

290.6 A2 Czynniki istotne dla oceny kompetencji eksperta zewnętrznego obejmują:

- Czy kwalifikacje, wykształcenie, przeszkolenie, doświadczenie i reputacja eksperta zewnętrznego są istotne lub zgodne z charakterem pracy, która ma zostać wykonana.
- Czy ekspert zewnętrzny należy do odpowiedniej organizacji zawodowej, a jeżeli tak, to czy ma nieposzlakowaną opinię.
- Czy praca eksperta zewnętrznego podlega standardom zawodowym wydanym przez uznany organ lub jest zgodna z ogólnie przyjętymi zasadami lub praktykami w dziedzinie lub obszarze specjalistycznej wiedzy eksperta zewnętrznego.
- Czy ekspert zewnętrzny może wyjaśnić swoją pracę, w tym wkład, założenia i zastosowane metodologie.
- Czy ekspert zewnętrzny ma historię wykonywania podobnej pracy dla organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego lub innych klientów.

- 290.6 A3 Czynniki istotne dla oceny możliwości eksperta zewnętrznego obejmują:
- Zasoby dostępne dla eksperta zewnętrznego.
  - Czy ekspert zewnętrzny ma wystarczająco dużo czasu na wykonanie pracy.
- 290.6 A4 Czynniki istotne dla oceny obiektywizmu eksperta zewnętrznego obejmują:
- Czy ekspert zewnętrzny podlega standardom etycznym wydanym przez organ odpowiedzialny za wydawanie takich standardów w dziedzinie specjalistycznej wiedzy eksperta zewnętrznego.
  - Czy ekspert zewnętrzny lub jego organizacja zatrudniająca ma konflikt interesów lub inne interesy w związku z pracą wykonywaną przez eksperta zewnętrznego w jednostce.
  - Czy zawodowy księgowy wie lub jest świadomy jakiegokolwiek stronniczości, która może mieć wpływ na pracę eksperta zewnętrznego.
  - Czy przy podejmowaniu pracy ekspert zewnętrzny będzie oceniał lub opierał się na wcześniejszych osądach lub działaniach wykonanych przez eksperta zewnętrznego lub jego organizację zatrudniająca.
- 290.6 A5 Inne interesy, które mogą wpływać na poziom zagrożenia dla obiektywizmu eksperta zewnętrznego, obejmują znaczące interesy finansowe, takie jak te wynikające z rekompensat, opłat lub umów motywacyjnych związanych z informacjami finansowymi i niefinansowymi oraz podejmowaniem decyzji.
- 290.6 A6 Przykłady wcześniejszych osądów lub działań wykonanych przez eksperta zewnętrznego lub jego organizację zatrudniająca, które mogą stanowić zagrożenie dla obiektywizmu eksperta zewnętrznego, obejmują:
- doradzenie jednostce w sprawie, dla której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę.
  - opracowanie danych lub innych informacji dla jednostki, które są następnie wykorzystywane przez eksperta zewnętrznego podczas wykonywania pracy lub są przedmiotem tej pracy.
- 290.6 A7 Informacje o kompetencjach, możliwościach i obiektywizmie eksperta zewnętrznego można uzyskać z różnych źródeł, w tym z:
- osobistych powiązań lub doświadczenia z poprzednich prac podjętych przez eksperta zewnętrznego;
  - zapytań skierowanych do innych osób w organizacji zatrudniającej zawodowego księgowego lub poza nią, które są zaznajomione z pracą eksperta zewnętrznego;
  - dyskusji z ekspertem zewnętrznym na temat jego doświadczenia, w tym dziedziny wiedzy specjalistycznej i działalności biznesowej;
  - zapytań skierowanych do organizacji zawodowej lub stowarzyszenia branżowego eksperta zewnętrznego;
  - artykułów, dokumentów lub książek napisanych przez eksperta zewnętrznego i opublikowanych przez uznanego wydawcę lub w uznanym czasopiśmie lub innym medium;
  - opublikowanych dokumentów, takich jak postępowania sądowe z udziałem eksperta zewnętrznego;
  - zapytań skierowanych do kierownictwa organizacji zatrudniającej oraz jednostki, w której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę, jeśli jest to inna jednostka, dotyczących wszelkich interesów i relacji między ekspertem zewnętrznym a organizacją zatrudniająca lub jednostką;
  - wewnętrznych kontroli, polityk i procedur organizacji zatrudniającej zawodowego



księgowego.

**R290.7** Zawodowy księgowy nie wykorzystuje pracy eksperta zewnętrznego, jeżeli:

- (a) Księgowy nie jest w stanie uzyskać informacji potrzebnych do oceny przez księgowego kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego; lub
- (b) Księgowy stwierdza, że ekspert zewnętrzny nie jest kompetentny, zdolny lub obiektywny.

### **Potencjalne zagrożenia wynikające z wykorzystania pracy eksperta zewnętrznego**

290.8 A1 Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasada mogą nadal wynikać z korzystania z pracy eksperta zewnętrznego, nawet jeśli zawodowy księgowy w zadowalający sposób stwierdził, że ekspert zewnętrzny posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm dla celów księgowego.

#### *Identyfikacja zagrożeń*

290.9 A1 Przykłady faktów i okoliczności, które mogą stwarzać zagrożenia dla przestrzegania przez zawodowego księgowego podstawowych zasad przy korzystaniu z pracy eksperta zewnętrznego obejmują:

- (a) Zagrożenia czerpania korzyści własnych,
  - Zawodowy księgowy nie ma wystarczającej specjalistycznej wiedzy, aby zrozumieć i wyjaśnić wnioski i ustalenia eksperta zewnętrznego.
  - Zawodowy księgowy wywiera nadmierny wpływ na eksperta zewnętrznego lub wielu ekspertów zewnętrznych lub nadmiernie na nich polega podczas wykonywania czynności zawodowych.
  - Zawodowy księgowy nie ma wystarczająco dużo czasu lub zasobów, aby ocenić pracę eksperta zewnętrznego.
- (b) Zagrożenia promowania interesów
  - Zawodowy księgowy promuje korzystanie z usług eksperta zewnętrznego, o którym wiadomo, że jest stronniczy w stosunku do wniosków potencjalnie korzystnych lub niekorzystnych dla organizacji zatrudniającej.
- (c) Zagrożenia nadmiernej zażyłości
  - Zawodowy księgowy ma bliskie osobiste relacje z ekspertem zewnętrznym.
- (d) Zagrożenia zastraszenia
  - Zawodowy księgowy odczuwa presję, by podporządkować się opinii eksperta zewnętrznego ze względu na jego postrzegany autorytet.

#### *Ocena zagrożeń*

290.10 A1 Czynniki istotne dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:

- Zakres i cel pracy eksperta zewnętrznego.
- Wpływ pracy zewnętrznego eksperta na zaangażowanie zawodowego księgowego.
- Charakter czynności zawodowych, do których ma być wykorzystana praca eksperta zewnętrznego.

- Nadzór zawodowego księgowego związany z wykorzystaniem eksperta zewnętrznego i jego pracy.
- Adekwatność i przejrzystość danych, założeń i innych danych wejściowych oraz metod wykorzystywanych przez eksperta zewnętrznego.
- Zdolność zawodowego księgowego do zrozumienia i wyjaśnienia pracy eksperta zewnętrznego oraz jej adekwatności do zamierzonego celu.
- Czy praca eksperta zewnętrznego podlega technicznym standardom wykonywania zawodu lub innym ogólnie przyjętym praktykom zawodowym lub branżowym, lub prawu, lub regulacjom.
- Czy praca eksperta zewnętrznego, jeśli miałaby być wykonywana przez dwie lub więcej stron, prawdopodobnie nie będzie się istotnie różnić.
- Spójność pracy eksperta zewnętrznego, w tym jego wniosków lub ustaleń, z innymi informacjami.
- Dostępność innych dowodów, w tym recenzowanych badań akademickich, na poparcie podejścia eksperta zewnętrznego.
- Czy organizacja zatrudniająca wywiera presję na zaakceptowanie wniosków lub ustaleń eksperta zewnętrznego ze względu na czas lub koszty poświęcone przez eksperta zewnętrznego na wykonanie pracy.

#### *Przeciwdziałanie zagrożeniom*

290.10 A1 Przykładem działania, które może wyeliminować zagrożenie nadmiernej zażyłości, jest zidentyfikowanie innego eksperta zewnętrznego do skorzystania z jego pracy.

290.11 A2 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia przed zagrożeniami, obejmują:

- Konsultacje z wykwalifikowanym personelem w organizacji zatrudniającej, który posiada niezbędną specjalistyczną wiedzę i doświadczenie do oceny pracy eksperta zewnętrznego, uzyskania dodatkowego wkładu lub zakwestionowania adekwatności pracy eksperta zewnętrznego do zamierzonego celu.
- Wykorzystanie innego eksperta zewnętrznego do ponownego wykonania pracy eksperta zewnętrznego.
- Uzgodnienie z kierownictwem organizacji zatrudniającej dodatkowego czasu lub zasobów na ukończenie czynności.

#### **Inne sprawy**

##### *Eksperci zewnętrzni w nowych dziedzinach lub obszarach*

290.12 A1 Wiedza specjalistyczna w nowych dziedzinach lub obszarach może ewoluować w zależności od rozwoju przepisów prawa, regulacji i ogólnie przyjętych praktyk. Nowo powstające dziedziny mogą również obejmować wiele obszarów wiedzy specjalistycznej. Dostępność ekspertów zewnętrznych w nowych dziedzinach lub obszarach może być zatem ograniczona.

290.11 A2 Informacje odnoszące się do niektórych czynników istotnych dla oceny kompetencji eksperta zewnętrznego w paragrafie 290.6 A2 mogą nie być dostępne w nowo powstającej dziedzinie lub obszarze. Na przykład, może nie istnieć publiczne uznanie eksperta zewnętrznego, standardy zawodowe mogły nie zostać opracowane lub organizacje zawodowe mogły nie zostać ustanowione w nowo powstającej dziedzinie. W takich okolicznościach czynnikiem, który może

pomóc biegłemu rewidentowi w ocenie kompetencji eksperta zewnętrznego jest doświadczenie eksperta zewnętrznego w dziedzinie podobnej do nowo powstającej dziedziny lub w dziedzinie o ugruntowanej pozycji, które stanowi rozsądną podstawę do pracy eksperta zewnętrznego w nowo powstającej dziedzinie.

#### *Wykorzystanie pracy wielu ekspertów zewnętrznych*

**R290.13** Jeżeli zawodowy księgowy korzysta z pracy więcej niż jednego eksperta zewnętrznego przy wykonywaniu czynności zawodowych, księgowy rozważa, czy oprócz zagrożeń, które mogą powstać w wyniku korzystania z pracy każdego eksperta zewnętrznego z osobna, łączny efekt korzystania z pracy ekspertów zewnętrznych może stworzyć dodatkowe zagrożenia lub wpłynąć na poziom zagrożeń.

#### *Nieodłączne ograniczenia w ocenie kompetencji, możliwości lub obiektywizmu eksperta zewnętrznego*

290.14 A1 Paragraf R113.3 określa obowiązki zawodowego księgowego w zakresie informowania o ograniczeniach nieodłącznie związanych z jego działalnością zawodową. W przypadku korzystania z pracy eksperta zewnętrznego, taka komunikacja może być szczególnie istotna, gdy brakuje informacji do oceny kompetencji, możliwości lub obiektywizmu eksperta zewnętrznego i nie ma dostępnej alternatywy dla tego eksperta zewnętrznego.

#### *Komunikowanie się z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór podczas korzystania z pracy eksperta zewnętrznego*

290.15 A1 Zawodowy księgowy jest zachęcany do informowania kierownictwa, a w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór o:

- celu wykorzystania eksperta zewnętrznego i zakresu jego pracy;
- odpowiednich rolach i obowiązkach księgowego i eksperta zewnętrznego w wykonywaniu usług zawodowych;
- wszelkich zagrożeniach dla przestrzegania przez księgowego podstawowych zasad powstałych w wyniku korzystania z pracy eksperta zewnętrznego oraz sposobu ich rozwiązania.

#### *Dokumentacja*

290.16 A1 Zachęca się zawodowego księgowego do dokumentowania:

- wyników wszelkich dyskusji z ekspertem zewnętrznym;
- kroków podjętych przez księgowego w celu oceny kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego oraz wynikających z nich wniosków;
- wszelkich istotnych zagrożeń zidentyfikowanych przez księgowego podczas korzystania z pracy eksperta zewnętrznego oraz działań podjętych w celu przeciwdziałania zagrożeniom.

...

## ROZDZIAŁ 320 (PORÓWNANIE Z OBECNĄ WERSJĄ)\*

## ZLECENIA ZAWODOWE

...

## Wymogi i materiały wspomagające zastosowanie RZK

...

**Wykorzystanie pracy eksperta**

~~R320.10~~ — Gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę eksperta w trakcie wykonywania czynności zawodowych, księgowy powinien ustalić, czy wykorzystanie jest odpowiednie do zamierzonego celu.

~~320.10 A1~~ Czynniki do rozważenia, gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę eksperta, obejmują:

- ~~• reputację i specjalistyczną wiedzę eksperta oraz dostępne dla niego zasoby;~~
- ~~• czy ekspert podlega obowiązującym standardom zawodowym i etycznym.~~

~~Takie informacje mogą być uzyskane z wcześniejszej współpracy z ekspertem lub w drodze konsultacji z innymi osobami na jego temat.~~

...

**Inne rozważania**

~~320.112 A1~~ Gdy zawodowy księgowy rozważa wykorzystanie ~~pracy ekspertów lub~~ wyników technologii, należy rozważyć, czy księgowy jest w stanie uzyskać w firmie informacje dotyczące czynników niezbędnych do ustalenia, czy takie wykorzystanie jest właściwe.

~~320.11 A2~~ Gdy zawodowy księgowy zamierza wykorzystać pracę eksperta, zastosowanie mają wymogi i materiał objaśniający określone w rozdziale 390.

...

\* Wersja z zaznaczeniem zmian w stosunku do [wydania Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\) z 2023 r.](#) uwzględniająca zatwierdzone przepisy obowiązujące w grudniu 2024 r., tj. [zmiany związane z technologią](#) oraz [zmiany definicji jednostki notowanej na giełdzie i jednostki zainteresowania publicznego](#), a także [zmiany dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie i badania grupy](#) w Kodeksie, które już obowiązują.

## PROPONOWANY ROZDZIAŁ 390

### WYKORZYSTANIE PRACY EKSPERTA ZEWNĘTRZNEGO

#### Wprowadzenie

- 390.1 Zawodowi księgowi są zobowiązani do przestrzegania podstawowych zasad i stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w rozdziale 120 w celu identyfikacji, oceny i przeciwdziałania zagrożeniom.
- 390.2 Korzystanie z pracy eksperta zewnętrznego może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad, w szczególności zasad uczciwości, obiektywizmu i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności.
- 390.3 Niniejszy rozdział określa wymogi i materiał objaśniający dotyczące stosowania ramowych założeń koncepcyjnych w odniesieniu do korzystania z pracy eksperta zewnętrznego.

#### Wymogi i materiał objaśniający

##### Postanowienia ogólne

- 390.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasad uczciwości i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności powstaje, jeżeli zawodowy księgowy wykonuje usługę zawodową, w zakresie której nie posiada wystarczającej wiedzy specjalistycznej.
- 390.4 A2 Działaniem, które może być zabezpieczeniem przed takim zagrożeniem, jest skorzystanie z pracy eksperta zewnętrznego w zakresie usługi zawodowej, który posiada kompetencje, możliwości i obiektywizm do wykonania pracy potrzebnej do takiej usługi.
- 390.4 A3 Ekspert zewnętrzny może być wykorzystany do podjęcia określonych prac w celu wsparcia usługi zawodowej świadczonej przez zawodowego księgowego. Taka praca może dotyczyć dziedziny, która ma ugruntowaną pozycję lub dopiero się rozwija. Przykłady takich prac obejmują:
- Wycenę aktywów, takich jak złożone instrumenty finansowe, grunty i budynki, urządzenia i maszyny, biżuteria, dzieła sztuki, antyki, wartości niematerialne i prawne, aktywa nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych oraz aktywa, które mogły utracić wartość.
  - Wycenę zobowiązań, takich jak zobowiązania zaciągnięte w związku z połączeniem jednostek gospodarczych, zobowiązania wynikające z rzeczywistych lub groźących sporów sądowych, zobowiązania z tytułu ochrony środowiska, zobowiązania z tytułu oczyszczania terenów oraz zobowiązania związane z umowami ubezpieczeniowymi lub programami świadczeń pracowniczych.
  - Obliczanie emisji gazów cieplarnianych.
  - Pomiar zanieczyszczeń emitowanych do powietrza, wody i gleby.
  - Wycenę produktów i materiałów zaprojektowanych zgodnie z zasadami zrównoważonej gospodarki.
  - Szacowanie rezerw ropy naftowej i gazu ziemnego.
  - Interpretację umów, przepisów prawa i regulacji, w tym przepisów podatkowych, umów podatkowych i umów dwustronnych.
  - Ocenę i ewaluację systemów IT, w tym tych związanych z cyberbezpieczeństwem.

390.4 A4 Niniejszy rozdział nie ma zastosowania do:

- (a) wykorzystania pracy eksperta zatrudnionego lub zaangażowanego przez klienta w celu pomocy klientowi w przygotowaniu informacji finansowych lub niefinansowych. Taką pracę uznaje się za informacje przekazane przez kierownictwo; oraz
- (b) wykorzystania informacji dostarczonych przez osoby lub organizacje, które są zewnętrznymi źródłami informacji do ogólnego użytku. Obejmują one na przykład te osoby lub organizacje, które dostarczają dane lub analizy porównawcze dotyczące branży lub inne, takie jak informacje o statystykach zatrudnienia, w tym przepracowanych godzinach i wynagrodzeniu tygodniowym według obszaru geograficznego, cenach nieruchomości, emisji dwutlenku węgla według typu pojazdu, tabelach śmiertelności lub innych zbiorach danych do ogólnego użytku.

### **Uzgodnienie warunków zlecenia z ekspertem zewnętrznym**

*Wszystkie usługi zawodowe*

**R390.5** Jeżeli zawodowy księgowy zidentyfikował eksperta zewnętrznego, z którego usług będzie korzystał, to w zakresie nieuregulowanym w przepisach prawa, regulacjach lub innych standardach zawodowych, księgowy uzgadnia warunki zlecenia z ekspertem zewnętrznym, w tym:

- (a) Charakter, zakres i cele prac, które mają zostać wykonane przez eksperta zewnętrznego; oraz
- (b) W kontekście badania lub innych usług atestacyjnych, dostarczanie informacji potrzebnych od eksperta zewnętrznego w celu wsparcia księgowego w ocenie kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego.

390.5 A1 Podczas uzgadniania warunków zlecenia, kwestie, które zawodowy księgowy może omówić z ekspertem zewnętrznym obejmują:

- Planowane wykorzystanie i harmonogram pracy eksperta zewnętrznego.
- Ogólne podejście eksperta zewnętrznego do pracy.
- Oczekiwania dotyczące poufności pracy eksperta zewnętrznego i wkładu w tę pracę.
- Oczekiwaną treść i format ukończonej pracy eksperta zewnętrznego, w tym wszelkie przyjęte założenia i ograniczenia tej pracy.
- Oczekiwania dotyczące informowania przez eksperta zewnętrznego o wszelkim nieprzestrzeganiu lub podejrzeniach nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji przez klienta lub osoby pracujące dla klienta lub pod jego kierownictwem, o których ekspert zewnętrzny dowiedział się podczas wykonywania pracy.

### **Ocena kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego**

*Wszystkie usługi zawodowe*

**R390.6** Zawodowy księgowy ocenia, czy ekspert zewnętrzny posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm dla celów księgowego.

390.6 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub promowania interesów dla przestrzegania zasad uczciwości, obiektywizmu i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności może powstać, jeżeli zawodowy księgowy korzysta z usług eksperta, zewnętrznego, który nie posiada kompetencji, możliwości lub obiektywizmu do wykonania pracy wymaganej dla danej usługi

zawodowej.

390.6 A2 Czynniki istotne dla oceny kompetencji eksperta zewnętrznego obejmują:

- Czy kwalifikacje, wykształcenie, przeszkolenie, doświadczenie i reputacja eksperta zewnętrznego są istotne lub zgodne z charakterem pracy, która ma zostać wykonana.
- Czy ekspert zewnętrzny należy do odpowiedniej organizacji zawodowej, a jeśli tak, to czy ma nieposzlakowaną opinię.
- Czy praca eksperta zewnętrznego podlega standardom zawodowym wydanym przez uznany organ lub jest zgodna z ogólnie przyjętymi zasadami lub praktykami w dziedzinie lub obszarze specjalistycznej wiedzy eksperta zewnętrznego.
- Czy ekspert zewnętrzny może wyjaśnić swoją pracę, w tym wkład, założenia i zastosowane metodologie.
- Czy ekspert zewnętrzny ma historię wykonywania podobnej pracy dla firmy zawodowego księgowego lub innych klientów.

390.6 A3 Czynniki, które są istotne przy ocenie możliwości eksperta zewnętrznego obejmują:

- Zasoby dostępne dla eksperta zewnętrznego.
- Czy ekspert zewnętrzny ma wystarczająco dużo czasu na wykonanie pracy.

390.6 A4 Czynniki istotne dla oceny obiektywizmu eksperta zewnętrznego obejmują:

- Czy ekspert zewnętrzny podlega standardom etycznym wydanym przez organ odpowiedzialny za wydawanie takich standardów w dziedzinie specjalistycznej wiedzy eksperta zewnętrznego.
- Czy ekspert zewnętrzny lub jego organizacja zatrudniająca ma konflikt interesów w związku z pracą wykonywaną przez eksperta zewnętrznego w jednostce.
- Czy zawodowy księgowy wie lub jest świadomy jakiegokolwiek stronniczości, która może mieć wpływ na pracę zewnętrznego eksperta.
- Czy ekspert zewnętrzny będzie oceniał lub opierał się na wcześniejszych osądach lub działaniach wykonanych przez eksperta zewnętrznego lub jego organizację zatrudniająca przy podejmowaniu pracy.

390.6 A5 Przykłady wcześniejszych osądów lub działań wykonanych przez eksperta zewnętrznego lub jego organizację zatrudniająca, które mogą stanowić zagrożenie autokontroli dla obiektywizmu eksperta zewnętrznego, obejmują:

- doradzenie jednostce w sprawie, dla której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę.
- opracowanie danych lub innych informacji dla jednostki, które są następnie wykorzystywane przez eksperta zewnętrznego podczas wykonywania pracy lub są przedmiotem tej pracy.

390.6 A6 Informacje o kompetencjach, możliwościach i obiektywizmie eksperta zewnętrznego można uzyskać z różnych źródeł, w tym z:

- osobistych powiązań lub doświadczenia z poprzednich prac podjętych przez eksperta zewnętrznego;
- zapytań kierowanych do innych osób w firmie zawodowego księgowego lub poza nią, które są zaznajomione z pracą eksperta zewnętrznego;

- dyskusji z ekspertem zewnętrznym na temat jego doświadczenia, w tym dziedziny wiedzy specjalistycznej i działalności biznesowej;
- zapytań kierowanych do organizacji zawodowej lub stowarzyszenia branżowego eksperta zewnętrznego;
- artykułów, dokumentów lub książek napisanych przez eksperta zewnętrznego i opublikowanych przez uznanego wydawcę lub w uznanym czasopiśmie lub innym medium;
- opublikowanych dokumentów, takich jak postępowania sądowe z udziałem eksperta zewnętrznego;
- zapytań kierowanych do klienta i, jeżeli jest inny, jednostki, w której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę, dotyczących wszelkich interesów i relacji między ekspertem zewnętrznym a klientem lub jednostką;
- systemu zarządzania jakością firmy zawodowego księgowego.

*Badanie lub inne usługi atestacyjne*

390.7 A1 Zainteresowane strony mają zwiększone oczekiwania co do obiektywizmu eksperta zewnętrznego, którego praca jest wykorzystywana w badaniu lub innej usłudze atestacyjnej. W związku z tym paragrafy od R390.8 do R390.11 określają dalsze działania w zakresie oceny obiektywizmu eksperta zewnętrznego wykonującego badanie lub inną usługę atestacyjną zgodnie z paragrafem R390.6.

**R390.8** Zawodowy księgowy powinien zażądać od eksperta zewnętrznego dostarczenia, w odniesieniu do jednostki, w której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę oraz w odniesieniu do okresu objętego sprawozdaniem z badania lub raportem atestacyjnym i okresem zlecenia, informacji na temat:

- (a) wszelkich bezpośrednich interesów finansowych lub istotnych pośrednich interesów finansowych posiadanych przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego w jednostce;
- (b) każdej pożyczki lub gwarancji pożyczki udzielonej jednostce przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego, chyba że pożyczka lub gwarancja jest nieistotna dla eksperta zewnętrznego, jego najbliższej rodziny lub organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego, w zależności od przypadku, oraz jednostki;
- (c) każdej pożyczki lub gwarancji pożyczki przyjętej przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego od jednostki, jeśli jest to bank lub podobna instytucja, inna niż w przypadku, gdy pożyczka lub gwarancja jest udzielana zgodnie ze zwykłymi procedurami, warunkami i zasadami udzielania pożyczek;
- (d) każdej pożyczki lub gwarancji pożyczki przyjętej przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego od jednostki, jeśli nie jest to bank lub podobna instytucja, chyba że pożyczka lub gwarancja jest nieistotna dla eksperta zewnętrznego, jego najbliższej rodziny lub organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego, w zależności od przypadku, oraz jednostki;
- (e) wszelkich bliskich relacji biznesowych pomiędzy ekspertem zewnętrznym, jego najbliższą rodziną lub organizacją zatrudniającą eksperta zewnętrznego a jednostką lub jego zarządem, z wyjątkiem sytuacji, gdy ewentualny interes finansowy jest nieistotny i relacja biznesowa jest nieistotna dla eksperta zewnętrznego, jego najbliższej rodziny lub organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego, w stosownych przypadkach, oraz jednostki lub jego kierownictwa;



- (f) wszelkich poprzednich lub bieżących zobowiązań między ekspertem zewnętrznym lub organizacją go zatrudniającą a jednostką;
  - (g) tego, jak długo ekspert zewnętrzny i jego organizacja zatrudniająca są związani z jednostką;
  - (h) stanowiska dyrektora lub członka kierownictwa jednostki lub pracownika mogącego wywierać znaczący wpływ na sporządzanie informacji finansowych lub niefinansowych jednostki lub na dokumentację stanowiącą podstawę takich informacji będącej:
    - (i) w posiadaniu eksperta zewnętrznego lub jego najbliższej rodziny;
    - (ii) w posiadaniu lub wcześniej posiadanej przez eksperta zewnętrznego; lub
    - (iii) w posiadaniu lub wcześniej posiadanej przez kierownictwo organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego;
  - (i) wszelkich wcześniejszych publicznych oświadczeń eksperta zewnętrznego lub organizacji go zatrudniającej, które promowały interesy danej jednostki;
  - (j) wszelkich opłat lub opłat warunkowych lub uzależnienia od opłat lub innych rodzajów wynagrodzenia należnego lub otrzymywanego od jednostki przez eksperta zewnętrznego lub jego organizację zatrudniającą;
  - (k) wszelkich korzyści otrzymanych od jednostki przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego;
  - (l) wszelkich konfliktów interesów eksperta zewnętrznego lub jego organizacji zatrudniającej w związku z pracą wykonywaną przez eksperta zewnętrznego w jednostce; oraz
  - (m) charakteru i zakresu wszelkich interesów i relacji między właścicielami kontrolującymi organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego a jednostką.
- R390.9** W przypadku, gdy ekspert zewnętrzny wykorzystuje zespół do wykonania prac, zawodowy księgowy zwraca się do eksperta zewnętrznego o przekazanie przez wszystkich członków zespołu eksperta zewnętrznego informacji określonych w paragrafie R390.8, w odniesieniu do jednostki, w której ekspert zewnętrzny wykonuje prace oraz w odniesieniu do okresu objętego sprawozdaniem z badania lub raportem atestacyjnym oraz okresu zlecenia.
- R390.10** Zawodowy księgowy zwraca się do eksperta zewnętrznego o przekazanie informacji o wszelkich zmianach faktów lub okoliczności dotyczących spraw określonych w paragrafie R390.8, które mogą wystąpić w okresie objętym sprawozdaniem z badania lub raportem atestacyjnym oraz w okresie zlecenia.
- R390.11** W przypadku, gdy klient nie jest jednostką, w której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę, zawodowy księgowy powinien również zażądać od eksperta zewnętrznego ujawnienia, w odniesieniu do okresu objętego sprawozdaniem z badania lub raportem atestacyjnym oraz okresu zlecenia, informacji o interesach, relacjach lub okolicznościach, które są mu znane pomiędzy ekspertem zewnętrznym, jego najbliższą rodziną lub organizacją zatrudniającą eksperta zewnętrznego a klientem.
- 390.11 A1** Przykłady interesów, relacji lub okoliczności pomiędzy ekspertem zewnętrznym a klientem, które mogą zostać uwzględnione w ocenie obiektywizmu eksperta zewnętrznego obejmują:
- Jakikolwiek bezpośredni interes finansowy lub istotny pośredni interes finansowy w kliencie posiadany przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego.
  - Wszelkie interesy lub relacje eksperta zewnętrznego, jego najbliższej rodziny lub

organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego z klientem i jednostkami, nad którymi sprawuje on bezpośrednią lub pośrednią kontrolę.

- Wszelkie konflikty interesów między ekspertem zewnętrznym, jego najbliższą rodziną lub organizacją zatrudniającą eksperta zewnętrznego a klientem.

390.11 A2 Informacje o interesach, relacjach lub okolicznościach pomiędzy ekspertem zewnętrznym lub zatrudniającą go organizacją a klientem można uzyskać z zapytania klienta, jeżeli okoliczności zlecenia pozwalają na ujawnienie klientowi wykorzystania eksperta zewnętrznego.

*Wszystkie usługi zawodowe*

**R390.12** Zawodowy księgowy nie może korzystać z pracy eksperta zewnętrznego, jeżeli:

- (a) Księgowy nie jest w stanie uzyskać informacji potrzebnych do oceny przez księgowego kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego; lub
- (b) Księgowy stwierdza, że ekspert zewnętrzny nie jest kompetentny, zdolny lub obiektywny.

### **Potencjalne zagrożenia wynikające z wykorzystania pracy zewnętrznego eksperta**

*Wszystkie usługi zawodowe*

390.13 A1 Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogą nadal wynikać z korzystania z pracy eksperta zewnętrznego, nawet jeśli zawodowy księgowy w zadowalający sposób stwierdził, że ekspert zewnętrzny posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm do celów księgowego.

*Identyfikacja zagrożeń*

390.14 A1 Przykłady faktów i okoliczności, które mogą stwarzać zagrożenia dla przestrzegania przez zawodowego księgowego podstawowych zasad przy korzystaniu z pracy zewnętrznego eksperta obejmują:

- (a) Zagrożenia czerpania korzyści własnych
  - Zawodowy księgowy nie ma wystarczającej wiedzy specjalistycznej, aby zrozumieć i wyjaśnić wnioski i ustalenia eksperta zewnętrznego.
  - Zawodowy księgowy wywiera nienależyty wpływ na eksperta zewnętrznego lub wielu ekspertów zewnętrznych lub polega na nich w sposób nienależyty podczas wykonywania usługi zawodowej.
  - Zawodowy księgowy nie ma wystarczająco dużo czasu lub zasobów, aby ocenić pracę eksperta zewnętrznego.
- (b) Zagrożenia promowania interesów
  - Zawodowy księgowy promuje korzystanie z usług eksperta zewnętrznego, o którym wiadomo, że jest stronniczy w stosunku do wniosków potencjalnie korzystnych lub niekorzystnych dla klienta.
- (c) Zagrożenia nadmiernej zażyłości
  - Zawodowy księgowy ma bliską osobistą relację z ekspertem zewnętrznym.
- (d) Zagrożenia zastraszenia
  - Zawodowy księgowy odczuwa presję, by podporządkować się opinii eksperta

zewnętrznego ze względu na jego postrzegany autorytet.

### *Ocena zagrożeń*

- 390.15 A1 Czynniki istotne dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:
- Zakres i cel pracy eksperta zewnętrznego.
  - Wpływ pracy eksperta zewnętrznego na usługę zawodowego księgowego.
  - Charakter usługi zawodowej, do której ma być wykorzystana praca eksperta zewnętrznego.
  - Nadzór zawodowego księgowego związany z wykorzystaniem eksperta zewnętrznego i jego pracy.
  - Adekwatność i przejrzystość danych, założeń i innego wkładu oraz metod wykorzystywanych przez eksperta zewnętrznego.
  - Zdolność zawodowego księgowego do zrozumienia i wyjaśnienia pracy eksperta zewnętrznego oraz jej adekwatności do zamierzonego celu.
  - Czy praca eksperta zewnętrznego podlega technicznym standardom wykonywania zawodu lub innym ogólnie przyjętym praktykom zawodowym lub branżowym, lub prawu lub regulacjom.
  - Czy praca eksperta zewnętrznego, jeśli miałaby być wykonywana przez dwie lub więcej stron, prawdopodobnie nie będzie się istotnie różnić.
  - Spójność pracy eksperta zewnętrznego, w tym jego wniosków lub ustaleń, z innymi informacjami.
  - Dostępność innych dowodów, w tym recenzowanych badań akademickich, na poparcie podejścia eksperta zewnętrznego.
  - Czy istnieje presja ze strony firmy zawodowego księgowego, aby zaakceptować wnioski lub ustalenia eksperta zewnętrznego ze względu na czas lub koszty poświęcone przez eksperta zewnętrznego na wykonanie pracy.

### *Przeciwdziałanie zagrożeniom*

390.16 A1 Przykładem działania, które może wyeliminować zagrożenie nadmiernej zażyłości, jest zidentyfikowanie innego eksperta zewnętrznego celem skorzystania z jego pracy.

390.16 A2 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia przed zagrożeniami, obejmują

- Konsultacje z wykwalifikowanym personelem, który posiada niezbędną wiedzę specjalistyczną i doświadczenie do oceny pracy eksperta zewnętrznego, uzyskanie dodatkowego wkładu lub zakwestionowanie adekwatności pracy eksperta zewnętrznego do zamierzonego celu.
- Skorzystanie z innego eksperta zewnętrznego do ponownego wykonania pracy eksperta zewnętrznego.
- Uzgodnienie z klientem dodatkowego czasu lub zasobów na wykonanie zlecenia.

### **Inne sprawy**

#### *Eksperci zewnętrzni w nowych dziedzinach lub obszarach*

390.17 A1 Wiedza specjalistyczna w nowych dziedzinach lub obszarach może ewoluować w zależności od zmian przepisów prawa, regulacji i ogólnie przyjętych praktyk. Nowo powstające dziedziny mogą również obejmować wiele obszarów wiedzy specjalistycznej. Dostępność ekspertów

zewnętrznych w nowych dziedzinach lub obszarach może być zatem ograniczona.

390.17 A2 Informacje odnoszące się do niektórych czynników istotnych dla oceny kompetencji eksperta zewnętrznego w paragrafie 390.6 A2 mogą nie być dostępne w nowo powstającej dziedzinie lub obszarze. Na przykład, może nie istnieć publiczne uznanie eksperta zewnętrznego, standardy zawodowe mogły nie zostać opracowane lub organizacje zawodowe mogły nie zostać ustanowione w nowo powstającej dziedzinie. W takich okolicznościach czynnikiem, który może pomóc zawodowemu księgowemu w ocenie kompetencji eksperta zewnętrznego jest doświadczenie eksperta zewnętrznego w dziedzinie podobnej do powstającej dziedziny lub w dziedzinie o ugruntowanej pozycji, które stanowi rozsądną podstawę do pracy eksperta zewnętrznego w powstającej dziedzinie.

#### *Wykorzystanie pracy wielu ekspertów zewnętrznych*

**R390.18** Jeżeli zawodowy księgowy korzysta z pracy więcej niż jednego eksperta zewnętrznego przy wykonywaniu usługi zawodowej, księgowy powinien rozważyć, czy oprócz zagrożeń, które mogą powstać w wyniku korzystania z pracy każdego eksperta zewnętrznego z osobna, łączny efekt korzystania z pracy ekspertów zewnętrznych może stworzyć dodatkowe zagrożenia lub wpłynąć na poziom zagrożeń.

#### *Nieodłączne ograniczenia w ocenie kompetencji, możliwości lub obiektywizmu eksperta zewnętrznego*

390.19 A1 Paragraf R113.3 określa obowiązki zawodowego księgowego w zakresie informowania o ograniczeniach nieodłącznie związanych z usługami zawodowymi księgowego. W przypadku korzystania z pracy eksperta zewnętrznego, taka komunikacja może być szczególnie istotna, gdy brakuje informacji do oceny kompetencji, możliwości lub obiektywizmu eksperta zewnętrznego i nie ma dostępnej alternatywy dla tego eksperta zewnętrznego.

#### *Komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór podczas korzystania z pracy eksperta zewnętrznego*

390.20 A1 Zawodowy księgowy jest zachęcany do informowania kierownictwa, a w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór o:

- celu wykorzystania eksperta zewnętrznego i zakresu jego pracy;
- odpowiednich rolach i obowiązkach księgowego i eksperta zewnętrznego w wykonywaniu usług zawodowych;
- wszelkich zagrożeniach dla przestrzegania przez księgowego podstawowych zasad powstałych w wyniku korzystania z pracy eksperta zewnętrznego oraz sposobu ich rozwiązania.

#### *Dokumentacja*

390.21 A1 Zachęca się zawodowego księgowego do dokumentowania:

- wyników wszelkich dyskusji z ekspertem zewnętrznym;
- kroków podjętych przez księgowego w celu oceny kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego oraz wynikających z nich wniosków;
- wszelkich istotnych zagrożeń zidentyfikowanych przez księgowego podczas korzystania z pracy eksperta zewnętrznego oraz działań podjętych w celu przeciwdziałania zagrożeniom.

## PROPONOWANY ROZDZIAŁ 5390

### WYKORZYSTANIE PRACY EKSPERTA ZEWNĘTRZNEGO

#### Wprowadzenie

- 5390.1 Praktycy wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju (ang. Sustainability Assurance Practitioners – SAP) są zobowiązane do przestrzegania podstawowych zasad i stosowania ramowych założeń koncepcyjnych określonych w rozdziale 5120 w celu identyfikacji, oceny i przeciwdziałania zagrożeniom.
- 5390.2 Wykorzystanie pracy eksperta zewnętrznego może stwarzać zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad, w szczególności zasad uczciwości, obiektywizmu i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności.
- 5390.3 Niniejszy rozdział określa wymogi i materiał objaśniający dotyczące stosowania ramowych założeń w odniesieniu do korzystania z pracy eksperta zewnętrznego.

#### Wymogi i materiał objaśniający

##### Postanowienia ogólne

- 5390.4 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych dla przestrzegania zasad uczciwości i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności powstaje, jeżeli praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju wykonuje usługę zawodową, w zakresie której nie posiada wystarczającej wiedzy specjalistycznej.
- 5390.4 A2 Działaniem, które może być zabezpieczeniem przed takim zagrożeniem, jest skorzystanie z pracy eksperta zewnętrznego w zakresie usługi zawodowej, który posiada kompetencje, możliwości i obiektywizm do wykonania pracy potrzebnej do takiej usługi.
- 5390.4 A3 Ekspert zewnętrzny może być wykorzystany do podjęcia określonych prac w celu wsparcia usługi zawodowej świadczonej przez praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju. Taka praca może dotyczyć dziedziny, która ma ugruntowaną pozycję lub dopiero się rozwija. Przykłady takich prac obejmują:
- Wycenę aktywów, takich jak złożone instrumenty finansowe, grunty i budynki, urządzenia i maszyny, biżuteria, dzieła sztuki, antyki, wartości niematerialne i prawne, aktywa nabyte w wyniku połączenia jednostek gospodarczych oraz aktywa, które mogły utracić wartość.
  - Wycenę zobowiązań, takich jak zobowiązania zaciągnięte w związku z połączeniem jednostek gospodarczych, zobowiązania wynikające z rzeczywistych lub groźących sporów sądowych, zobowiązania z tytułu ochrony środowiska, zobowiązania z tytułu oczyszczania terenów oraz zobowiązania związane z umowami ubezpieczeniowymi lub programami świadczeń pracowniczych.
    - Obliczanie emisji gazów cieplarnianych.
    - Pomiar zanieczyszczeń emitowanych do powietrza, wody i gleby.
    - Wycenę produktów i materiałów zaprojektowanych zgodnie z zasadami zrównoważonej gospodarki.
    - Szacowanie rezerw ropy naftowej i gazu ziemnego.
    - Interpretację umów, przepisów prawa i regulacji, w tym przepisów podatkowych, umów podatkowych i umów dwustronnych.
    - Ocenę i ewaluację systemów IT, w tym tych związanych z cyberbezpieczeństwem.
    - Księgowanie konkretnych kwestii, takich jak instrumenty finansowe lub kredyty węglowe.

5390.4 A4 Niniejszy rozdział nie ma zastosowania do:

- (a) wykorzystania pracy eksperta zatrudnionego lub zaangażowanego przez klienta atestacji zrównoważonego rozwoju w celu pomocy klientowi w przygotowaniu informacji finansowych lub niefinansowych. Taką pracę uznaje się za informacje przekazane przez kierownictwo; oraz
- (b) wykorzystania informacji dostarczonych przez osoby lub organizacje, które są zewnętrznymi źródłami informacji do ogólnego użytku. Obejmują one na przykład te osoby lub organizacje, które dostarczają dane lub analizy porównawcze dotyczące branży lub inne, takie jak informacje o statystykach zatrudnienia, w tym przepracowanych godzinach i wynagrodzeniu tygodniowym według obszaru geograficznego, cenach nieruchomości, emisji dwutlenku węgla według typu pojazdu, tabelach śmiertelności lub innych zbiorach danych do ogólnego użytku.

### **Uzgodnienie warunków zlecenia z ekspertem zewnętrznym**

*Wszystkie usługi zawodowe*

**R5390.5** Jeżeli praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju zidentyfikował eksperta zewnętrznego, z którego usług będzie korzystał do wykonania usługi zawodowej, to w zakresie nieuregulowanym w przepisach prawa, regulacjach lub innych standardach zawodowych, praktyk uzgadnia warunki zlecenia z ekspertem zewnętrznym, w tym:

- (a) Charakter, zakres i cele prac, które mają zostać wykonane przez eksperta zewnętrznego; oraz
- (b) W kontekście usług atestacji zrównoważonego rozwoju lub innych usług atestacyjnych, dostarczanie informacji potrzebnych od eksperta zewnętrznego w celu wsparcia praktyka w ocenie kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego.

5390.5 A1 Podczas uzgadniania warunków zlecenia, kwestie, które praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju może omówić z ekspertem zewnętrznym obejmują:

- Planowane wykorzystanie i harmonogram pracy eksperta zewnętrznego.
- Ogólne podejście eksperta zewnętrznego do pracy.
- Oczekiwania dotyczące poufności pracy eksperta zewnętrznego i wkładu w tę pracę.
- Oczekiwaną treść i format ukończonej pracy eksperta zewnętrznego, w tym wszelkie przyjęte założenia i ograniczenia tej pracy.
- Oczekiwania dotyczące informowania przez eksperta zewnętrznego o wszelkim nieprzestrzeganiu lub podejrzeniach nieprzestrzegania przepisów prawa i regulacji przez klienta atestacji zrównoważonego rozwoju lub osoby pracujące dla klienta lub pod jego kierownictwem, o których ekspert zewnętrzny dowiedział się podczas wykonywania pracy.

Ocena kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego

*Wszystkie usługi zawodowe*

**R5390.6** Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju ocenia, czy ekspert zewnętrzny posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm dla celów praktyka.

5390.6 A1 Zagrożenie czerpania korzyści własnych, autokontroli lub promowania interesów dla zgodności z zasadami uczciwości, obiektywizmu i kompetencji zawodowych oraz należytej staranności może powstać, jeżeli praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju korzysta z usług eksperta zewnętrznego, który nie posiada kompetencji, możliwości lub obiektywizmu do

wykonania pracy potrzebnej do danej usługi zawodowej.

5390.6 A2 Czynniki istotne dla oceny kompetencji eksperta zewnętrznego obejmują:

- Czy kwalifikacje, wykształcenie, przeszkolenie, doświadczenie i reputacja eksperta zewnętrznego są istotne lub zgodne z charakterem pracy, która ma zostać wykonana.
- Czy ekspert zewnętrzny należy do odpowiedniej organizacji zawodowej, a jeżeli tak, to czy ma nieposzlakowaną opinię.
- Czy praca eksperta zewnętrznego podlega standardom zawodowym wydanym przez uznany organ lub jest zgodna z ogólnie przyjętymi zasadami lub praktykami w dziedzinie lub obszarze specjalistycznej wiedzy eksperta zewnętrznego.
- Czy ekspert zewnętrzny może wyjaśnić swoją pracę, w tym wkład, założenia i zastosowane metodologie.
- Czy ekspert zewnętrzny ma historię wykonywania podobnej pracy dla firmy praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju lub innych klientów.

5390.6 A3 Czynniki istotne dla oceny ocenie możliwości eksperta zewnętrznego obejmują:

- Zasoby dostępne dla eksperta zewnętrznego.
- Czy ekspert zewnętrzny ma wystarczająco dużo czasu na wykonanie pracy.

5390.6 A4 Czynniki istotne dla oceny obiektywizmu eksperta zewnętrznego obejmują:

- Czy ekspert zewnętrzny podlega standardom etycznym wydanym przez organ odpowiedzialny za wydawanie takich standardów w dziedzinie specjalistycznej wiedzy eksperta zewnętrznego.
- Czy ekspert zewnętrzny lub jego organizacja zatrudniająca ma konflikt interesów w związku z pracą wykonywaną przez eksperta zewnętrznego w jednostce.
- Czy praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju wie lub jest świadomy jakiegokolwiek stronniczości, która może mieć wpływ na pracę eksperta zewnętrznego.
- Czy przy podejmowaniu pracy ekspert zewnętrzny będzie oceniał lub opierał się na wcześniejszych osądach lub działaniach wykonanych przez eksperta zewnętrznego lub jego organizację zatrudniająca.

5390.6 A5 Przykłady wcześniejszych osądów lub działań wykonanych przez eksperta zewnętrznego lub jego organizację zatrudniająca, które mogą stanowić zagrożenie autokontroli dla obiektywizmu eksperta zewnętrznego, obejmują:

- doradzenie jednostce w sprawie, dla której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę.
- opracowanie danych lub innych informacji dla jednostki, które są następnie wykorzystywane przez eksperta zewnętrznego podczas wykonywania pracy lub są przedmiotem tej pracy.

5390.6 A6 Informacje o kompetencjach, możliwościach i obiektywizmie eksperta zewnętrznego można uzyskać z różnych źródeł, w tym z:

- osobistych powiązań lub doświadczenia z poprzednich prac podjętych przez eksperta zewnętrznego;
- zapytań kierowanych do innych osób w firmie praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju lub poza nią, które są zaznajomione z pracą eksperta zewnętrznego;

- dyskusji z ekspertem zewnętrznym na temat jego doświadczenia, w tym dziedziny wiedzy specjalistycznej i działalności biznesowej;
- zapytań kierowanych do organizacji zawodowej lub stowarzyszenia branżowego eksperta zewnętrznego;
- artykułów, dokumentów lub książek napisanych przez eksperta zewnętrznego i opublikowanych przez uznanego wydawcę lub w uznanym czasopiśmie lub innym medium;
- opublikowanych dokumentów, takich jak postępowania sądowe z udziałem eksperta zewnętrznego;
- zapytań kierowanych do klienta atestacji zrównoważonego rozwoju i, jeżeli jest inny, jednostki, w której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę, dotyczących wszelkich interesów i relacji między ekspertem zewnętrznym a klientem lub jednostką;
- systemu zarządzania jakością firmy praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju.

*Usługi atestacji zrównoważonego rozwoju lub inne usługi atestacyjne*

5390.7 A1 Zainteresowane strony mają zwiększone oczekiwania co do obiektywizmu eksperta zewnętrznego, którego praca jest wykorzystywana w usłudze atestacji zrównoważonego rozwoju lub innej usłudze atestacyjnej. W związku z tym paragrafy od R5390.8 do R5390.11 określają dalsze działania w zakresie oceny obiektywizmu eksperta zewnętrznego wykonującego usługę atestacji zrównoważonego rozwoju lub inną usługę atestacyjną zgodnie z paragrafem R5390.6.

**R5390.8** Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju powinien zażądać od eksperta zewnętrznego dostarczenia, w odniesieniu do jednostki, w której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę oraz w odniesieniu do okresu objętego raportem atestacyjnym i okresem zlecenia, informacji na temat:

- (a) wszelkich bezpośrednich interesów finansowych lub istotnych pośrednich interesów finansowych posiadanych przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego w jednostce;
- (b) każdej pożyczki lub gwarancji pożyczki udzielonej jednostce przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego, chyba że pożyczka lub gwarancja jest nieistotna dla eksperta zewnętrznego, jego najbliższej rodziny lub organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego, w zależności od przypadku, oraz jednostki;
- (c) każdej pożyczki lub gwarancji pożyczki przyjętej przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego od jednostki, jeśli jest to bank lub podobna instytucja, inna niż w przypadku, gdy pożyczka lub gwarancja jest udzielana zgodnie ze zwykłymi procedurami, warunkami i zasadami udzielania pożyczek;
- (d) każdej pożyczki lub gwarancji pożyczki przyjętej przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego od jednostki, jeśli nie jest to bank lub podobna instytucja, chyba że pożyczka lub gwarancja jest nieistotna dla eksperta zewnętrznego, jego najbliższej rodziny lub organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego, w zależności od przypadku, oraz jednostki;



- (e) wszelkich bliskich relacji biznesowych pomiędzy ekspertem zewnętrznym, jego najbliższą rodziną lub organizacją zatrudniającą eksperta zewnętrznego a jednostką lub jego zarządem, z wyjątkiem sytuacji, gdy ewentualny interes finansowy jest nieistotny i relacja biznesowa jest nieistotna dla eksperta zewnętrznego, jego najbliższej rodziny lub organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego, w stosownych przypadkach, oraz jednostki lub jego kierownictwa;
- (f) wszelkich poprzednich lub bieżących zobowiązań między ekspertem zewnętrznym lub organizacją go zatrudniającą a jednostką;
- (g) tego, jak długo ekspert zewnętrzny i jego organizacja zatrudniająca są związani z jednostką;
- (h) stanowiska dyrektora lub członka kierownictwa jednostki lub pracownika mogącego wywierać znaczący wpływ na sporządzanie informacji finansowych lub niefinansowych jednostki lub na dokumentację stanowiącą podstawę takich informacji będącej:
  - (i) w posiadaniu eksperta zewnętrznego lub jego najbliższej rodziny;
  - (ii) w posiadaniu lub wcześniej posiadanej przez eksperta zewnętrznego; lub
  - (iii) w posiadaniu lub wcześniej posiadanej przez kierownictwo organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego;
- (i) wszelkich wcześniejszych publicznych oświadczeń eksperta zewnętrznego lub organizacji go zatrudniającej, które promowały interesy danej jednostki;
- (j) wszelkich opłat lub opłat warunkowych lub uzależnienia od opłat lub innych rodzajów wynagrodzenia należnego lub otrzymywanego od jednostki przez eksperta zewnętrznego lub jego organizację zatrudniającą;
- (k) wszelkich korzyści otrzymanych od jednostki przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego;
- (l) wszelkich konfliktów interesów eksperta zewnętrznego lub jego organizacji zatrudniającej w związku z pracą wykonywaną przez eksperta zewnętrznego w jednostce; oraz
- (m) charakteru i zakresu wszelkich interesów i relacji między właścicielami kontrolującymi organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego a jednostką.

**R5390.9** W przypadku, gdy ekspert zewnętrzny wykorzystuje zespół do wykonania prac, praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju zwraca się do eksperta zewnętrznego o przekazanie przez wszystkich członków zespołu eksperta zewnętrznego informacji określonych w paragrafie R5390.8, w odniesieniu do jednostki, w której ekspert zewnętrzny wykonuje prace oraz w odniesieniu do okresu objętego raportem atestacyjnym oraz okresu zlecenia.

**R5390.10** Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju zwraca się do eksperta zewnętrznego o przekazanie informacji o wszelkich zmianach faktów lub okoliczności dotyczących spraw określonych w paragrafie R5390.8, które mogą wystąpić w okresie objętym raportem atestacyjnym oraz w okresie zlecenia.

**R5390.11** W przypadku, gdy klient atestacji zrównoważonego rozwoju nie jest jednostką, w której ekspert zewnętrzny wykonuje pracę, praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju powinien również zażądać od eksperta zewnętrznego ujawnienia, w odniesieniu do okresu objętego raportem atestacyjnym oraz okresu zlecenia, informacji o interesach, relacjach lub okolicznościach, które są mu znane pomiędzy ekspertem zewnętrznym, jego najbliższą

rodziną lub organizacją zatrudniającą eksperta zewnętrznego a klientem.

5390.11 A1 Przykłady interesów, relacji lub okoliczności pomiędzy ekspertem zewnętrznym a klientem atestacji zrównoważonego rozwoju, które mogą zostać uwzględnione w ocenie obiektywizmu eksperta zewnętrznego obejmują:

- Jakikolwiek bezpośredni interes finansowy lub istotny pośredni interes finansowy w kliencie atestacji zrównoważonego rozwoju posiadany przez eksperta zewnętrznego, jego najbliższą rodzinę lub organizację zatrudniającą eksperta zewnętrznego.
- Wszelkie interesy lub relacje eksperta zewnętrznego, jego najbliższej rodziny lub organizacji zatrudniającej eksperta zewnętrznego z klientem atestacji zrównoważonego rozwoju i jednostkami, nad którymi sprawuje on bezpośrednią lub pośrednią kontrolę.
- Wszelkie konflikty interesów między ekspertem zewnętrznym, jego najbliższą rodziną lub organizacją zatrudniającą eksperta zewnętrznego a klientem atestacji zrównoważonego rozwoju.

5390.11 A2 Informacje o interesach, relacjach lub okolicznościach pomiędzy ekspertem zewnętrznym lub zatrudniającą go organizacją a klientem atestacji zrównoważonego rozwoju można uzyskać z zapytania klienta, jeżeli okoliczności zlecenia pozwalają na ujawnienie klientowi wykorzystania eksperta zewnętrznego.

*Wszystkie usługi zawodowe*

**R5390.12** Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju nie może korzystać z pracy eksperta zewnętrznego, jeżeli:

- (a) Praktyk nie jest w stanie uzyskać informacji potrzebnych do oceny przez praktyka kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego; lub
- (b) Praktyk stwierdza, że ekspert zewnętrzny nie jest kompetentny, zdolny lub obiektywny.

### **Potencjalne zagrożenia wynikające z wykorzystania pracy eksperta zewnętrznego**

*Wszystkie usługi zawodowe*

5390.13 A1 Zagrożenia dla przestrzegania podstawowych zasad mogą nadal wynikać z korzystania z pracy eksperta zewnętrznego, nawet jeśli praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju w zadowalający sposób stwierdził, że ekspert zewnętrzny posiada niezbędne kompetencje, możliwości i obiektywizm do celów praktyka.

*Identyfikacja zagrożeń*

5390.14 A1 Przykłady faktów i okoliczności, które mogą stwarzać zagrożenia dla przestrzegania przez praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju podstawowych zasad przy korzystaniu z pracy eksperta zewnętrznego obejmują:

- (a) Zagrożenia czerpania korzyści własnych
  - Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju nie ma wystarczającej wiedzy specjalistycznej, aby zrozumieć i wyjaśnić wnioski i ustalenia eksperta zewnętrznego.
  - Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju wywiera nienależyty wpływ na eksperta zewnętrznego lub wielu ekspertów zewnętrznych lub polega na nich w sposób nienależyty podczas wykonywania usługi zawodowej.

- Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju nie ma wystarczająco dużo czasu lub zasobów, aby ocenić pracę eksperta zewnętrznego.
- (b) Zagrożenia promowania interesów
- Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju promuje korzystanie z usług eksperta zewnętrznego, o którym wiadomo, że jest stronniczy w stosunku do wniosków potencjalnie korzystnych lub niekorzystnych dla klienta atestacji zrównoważonego rozwoju.
- (c) Zagrożenia nadmiernej zażyłości
- Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju ma bliską osobistą relację z ekspertem zewnętrznym.
- (d) Zagrożenia zastraszenia
- Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju odczuwa presję, by podporządkować się opinii eksperta zewnętrznego ze względu na jego postrzegany autorytet.

### *Ocena zagrożeń*

5390.15 A1 Czynniki istotne dla oceny poziomu takich zagrożeń obejmują:

- Zakres i cel pracy eksperta zewnętrznego.
- Wpływ pracy eksperta zewnętrznego na usługę praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju.
- Charakter usługi zawodowej, do której ma być wykorzystana praca eksperta zewnętrznego.
- Nadzór praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju związany z wykorzystaniem eksperta zewnętrznego i jego pracy.
- Adekwatność i przejrzystość danych, założeń i innego wkładu oraz metod wykorzystywanych przez eksperta zewnętrznego.
- Zdolność praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju do zrozumienia i wyjaśnienia pracy eksperta zewnętrznego oraz jej adekwatności do zamierzonego celu.
- Czy praca eksperta zewnętrznego podlega technicznym standardom wykonywania zawodu lub innym ogólnie przyjętym praktykom zawodowym lub branżowym, lub prawu lub regulacjom.
- Czy praca eksperta zewnętrznego, jeśli miałaby być wykonywana przez dwie lub więcej stron, prawdopodobnie nie będzie się istotnie różnić.
- Spójność pracy eksperta zewnętrznego, w tym jego wniosków lub ustaleń, z innymi informacjami.
- Dostępność innych dowodów, w tym recenzowanych badań akademickich, na poparcie podejścia eksperta zewnętrznego.
- Czy istnieje presja ze strony firmy praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju, aby zaakceptować wnioski lub ustalenia eksperta zewnętrznego ze względu na czas lub koszty poświęcone przez eksperta zewnętrznego na wykonanie pracy.

### *Przeciwdziałanie zagrożeniom*

5390.16 A1 Przykładem działania, które może wyeliminować zagrożenie nadmiernej zażyłości, jest

zidentyfikowanie innego eksperta zewnętrznego celem skorzystania z jego pracy.

5390.16 A2 Przykłady działań, które mogą stanowić zabezpieczenia przed zagrożeniami, obejmują

- Konsultacje z wykwalifikowanym personelem, który posiada niezbędną wiedzę specjalistyczną i doświadczenie do oceny pracy eksperta zewnętrznego, uzyskanie dodatkowego wkładu lub zakwestionowanie adekwatności pracy eksperta zewnętrznego do zamierzonego celu.
- Skorzystanie z innego eksperta zewnętrznego do ponownego wykonania pracy eksperta zewnętrznego.
- Uzgodnienie z klientem atestacji zrównoważonego rozwoju dodatkowego czasu lub zasobów na wykonanie zlecenia.

### Inne sprawy

#### *Eksperci zewnętrzni w nowych dziedzinach lub obszarach*

5390.17 A1 Wiedza specjalistyczna w nowych dziedzinach lub obszarach może ewoluować w zależności od zmian przepisów prawa, regulacji i ogólnie przyjętych praktyk. Nowo powstające dziedziny mogą również obejmować wiele obszarów wiedzy specjalistycznej. Dostępność ekspertów zewnętrznych w nowych dziedzinach lub obszarach może być zatem ograniczona.

5390.17 A2 Informacje odnoszące się do niektórych czynników istotnych dla oceny kompetencji eksperta zewnętrznego w paragrafie 5390.6 A2 mogą nie być dostępne w nowo powstającej dziedzinie lub obszarze. Na przykład, może nie istnieć publiczne uznanie eksperta zewnętrznego, standardy zawodowe mogły nie zostać opracowane lub organizacje zawodowe mogły nie zostać ustanowione w nowo powstającej dziedzinie. W takich okolicznościach czynnikiem, który może pomóc praktykowi wykonującemu atestację zrównoważonego rozwoju w ocenie kompetencji eksperta zewnętrznego jest doświadczenie eksperta zewnętrznego w dziedzinie podobnej do powstającej dziedziny lub w dziedzinie o ugruntowanej pozycji, które stanowi rozsądną podstawę do pracy eksperta zewnętrznego w powstającej dziedzinie.

#### *Korzystanie z pracy wielu ekspertów zewnętrznych*

**R5390.18** Jeżeli praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju korzysta z pracy więcej niż jednego eksperta zewnętrznego przy wykonywaniu usługi zawodowej, praktyk powinien rozważyć, czy oprócz zagrożeń, które mogą powstać w wyniku korzystania z pracy każdego eksperta zewnętrznego z osobna, łączny efekt korzystania z pracy ekspertów zewnętrznych może stworzyć dodatkowe zagrożenia lub wpłynąć na poziom zagrożeń.

#### *Nieodłączne ograniczenia w ocenie kompetencji, możliwości lub obiektywizmu eksperta zewnętrznego*

5390.19 A1 Paragraf R5113.3 określa obowiązki praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju w zakresie informowania o ograniczeniach nieodłącznie związanych z usługami praktyka. W przypadku korzystania z pracy eksperta zewnętrznego, taka komunikacja może być szczególnie istotna, gdy brakuje informacji do oceny kompetencji, możliwości lub obiektywizmu eksperta zewnętrznego i nie ma dostępnej alternatywy dla tego eksperta zewnętrznego.

#### *Komunikacja z kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór podczas korzystania z pracy eksperta zewnętrznego*

5390.20 A1 Praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju jest zachęcany do informowania kierownictwa, a w stosownych przypadkach, osób sprawujących nadzór o:

- celu wykorzystania eksperta zewnętrznego i zakresu jego pracy;
- odpowiednich rolach i obowiązkach praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju i eksperta zewnętrznego w wykonywaniu usług zawodowych;
- wszelkich zagrożeniach dla przestrzegania przez praktyka podstawowych zasad powstałych w wyniku korzystania z pracy eksperta zewnętrznego oraz sposobu ich rozwiązania

*Dokumentacja*

5390.21 A1 Zachęca się praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju do dokumentowania:

- wyników wszelkich dyskusji z ekspertem zewnętrznym;
- kroków podjętych przez praktyka w celu oceny kompetencji, możliwości i obiektywizmu eksperta zewnętrznego oraz wynikających z nich wniosków;
- wszelkich istotnych zagrożeń zidentyfikowanych przez praktyka podczas korzystania z pracy eksperta zewnętrznego oraz działań podjętych w celu przeciwdziałania zagrożeniom.

## PROPONOWANE NOWE DEFINICJE W SŁOWNICZKU

Ekspert	Osoba posiadająca wiedzę specjalistyczną, która wykracza poza kompetencje zawodowego księgowego lub praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju. W stosownych przypadkach termin ten odnosi się również do organizacji danej osoby.
Wiedza specjalistyczna	Wiedza i umiejętności w danej dziedzinie.

...

## SŁOWNICZEK (PORÓWNANIE Z OBECNĄ WERSJĄ)\*

Ekspert zewnętrzny	<p><u>Ekspert zaangażowany przez organizację zatrudniającą lub firmę zawodowego księgowego lub przez praktyka wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju.</u></p> <p>W <u>kontekście zleceń badania sprawozdań finansowych, ekspert osoba fizyczna</u> (niebędący partnerem lub członkiem merytorycznego personelu, w tym personelu tymczasowego, firmy lub firmy należącej do sieci) <del>lub organizacja</del> posiadający <u>wiedzę specjalistyczną umiejętności, wiedzę i doświadczenie</u> w dziedzinie innej niż <u>atestacja rachunkowość lub rewizja finansowa</u>, którego pracę w tej dziedzinie zawodowy księgowy wykorzystuje jako pomoc w uzyskiwaniu odpowiednich i wystarczających dowodów <u>badania</u>.</p> <p>W <u>kontekście usług atestacyjnych, w tym usług atestacyjnych w zakresie zrównoważonego rozwoju, ekspert osoba fizyczna</u> (niebędący <u>liderem zlecenia</u>, partnerem lub członkiem merytorycznego personelu, w tym personelu tymczasowego, firmy lub firmy należącej do sieci) <del>lub organizacja</del> posiadający <u>wiedzę specjalistyczną umiejętności, wiedzę i doświadczenie</u> w dziedzinie innej niż <u>atestacja rachunkowość lub rewizja finansowa</u>, którego pracę w tej dziedzinie zawodowy księgowy <u>lub praktyk wykonujący atestację zrównoważonego rozwoju</u> wykorzystuje jako pomoc w uzyskiwaniu odpowiednich i wystarczających dowodów.</p> <p><u>Eksperci zewnętrzni nie są członkami zespołu wykonującego zlecenie, zespołu audytorskiego, zespołu wykonującego przegląd, zespołu wykonującego atestację ani zespołu wykonującego atestację zrównoważonego rozwoju.</u></p> <p><u>Rozdziały 290, 390 i 5390 określają wymogi i materiał objaśniający dotyczące wykorzystania pracy eksperta zewnętrznego.</u></p>
--------------------	--

\* Wersja z zaznaczeniem zmian w stosunku do [wydania Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych \(w tym Międzynarodowych standardów niezależności\) z 2023 r.](#) uwzględniająca zatwierdzone przepisy obowiązujące w grudniu 2024 r., tj. [zmiany związane z technologią](#) oraz [zmiany definicji jednostki notowanej na giełdzie i jednostki zainteresowania publicznego](#), a także [zmiany dotyczące definicji zespołu wykonującego zlecenie i badania grupy](#) w Kodeksie, które już obowiązują.

*International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards)* (Międzynarodowy kodeks etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowe standardy niezależności), projekty do dyskusji, materiały do konsultacji oraz inne publikacje IESBA są publikowane przez IFAC i IFAC jest właścicielem praw autorskich do tych dokumentów.

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

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

"International Foundation for Ethics and Audit" i "IFEA" są znakami towarowymi IFEA lub zastrzeżonymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w USA i innych krajach.

Prawa autorskie © styczeń 2024 r. by the International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Zezwala się na kopiowanie niniejszego opracowania w celu uzyskania maksymalnego rozpowszechnienia i informacji zwrotnych, pod warunkiem, że każda kopia będzie opatrzona następującą informacją: "Copyright © styczeń 2024 r. by the International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Wykorzystano za zgodą IFAC. Zezwala się na kopiowanie niniejszego opracowania w celu uzyskania maksymalnego rozpowszechnienia i informacji zwrotnych".

Niniejszy dokument *Projekt: Wykorzystanie pracy eksperta zewnętrznego*, opracowany przez International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w styczniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w kwietniu 2024 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Projekt: Wykorzystanie pracy eksperta zewnętrznego* w języku angielskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Projekt: Wykorzystanie pracy eksperta zewnętrznego* w języku polskim © 2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Exposure Draft: Using the Work of an External Expert*.

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

Opublikowany przez:



TYŁUMACZENIE ROBOCZE



**International  
Ethics Standards  
Board for Accountants®**

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017  
T + 1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570  
[www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org)