

Małgorzata Szulc, Paweł Zieniuk

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie
e-mails: szulcm@uek.krakow.pl; zieniukp@uek.krakow.pl

WYKORZYSTANIE W PROCESIE BADANIA SPRAWOZDANIA FINANSOWEGO WYNIKÓW PRAC EKSPERTÓW W ŚWIETLE BADAŃ EMPIRYCZNYCH

THE USE OF THE RESULTS OF EXPERT WORK IN THE PROCESS OF AUDITING THE FINANCIAL STATEMENT IN THE LIGHT OF EMPIRICAL RESEARCH

DOI: 10.15611/pn.2018.522.08
JEL Classification: M41, M42

Streszczenie: Wykonując badanie sprawozdań finansowych, biegli rewidenci mają możliwość korzystania z pomocy zewnętrznych ekspertów. Sytuacja taka ma miejsce przede wszystkim w przypadkach, gdy do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędna jest wiedza z dziedziny innej niż rachunkowość i rewizja finansowa. Pomoc rzeczoznawcy ma również duże znaczenie przy wycenie istotnych pozycji majątku. Artykuł w syntetyczny sposób prezentuje możliwości wykorzystania opinii ekspertów zewnętrznych w pracy biegłego rewidenta w świetle obowiązujących regulacji prawnych i standardów rewizji finansowej. Zaprezentowane zostały także wyniki ankiety przeprowadzonej wśród przedstawicieli zawodu biegłego rewidenta. Zdaniem autorów, potwierdzonymi wynikami badań, złożoność procesów wyceny będzie prowadzić do korzystania z pomocy specjalistów na coraz szerszą skalę. Autorzy postulują także, że pomoc ekspertów nie powinna być postrzegana jako słabość biegłego rewidenta, ale jako naturalny etap procedur rewizyjnych.

Słowa kluczowe: badanie sprawozdań finansowych, biegły rewident, standardy rewizji finansowej.

Summary: The certified auditors have the possibility of using external experts' help when auditing financial statements. This is particularly the case when knowledge in the area other than accountancy and financial audit is necessary to obtain sufficient and appropriate audit evidence. The help of an appraiser is also a matter of great importance in the valuation of material assets. The article presents in a synthetic way the possibilities of using the opinions of external experts in the work of a certified auditor in the light of applicable legal regulations and auditing standards. The results of the survey conducted among the representatives of the auditing profession were also presented. According to the authors, confirmed by the results of research, the complexity of valuation processes will lead to the use of specialists' consulting

services on a wider scale. The authors also postulate that the assistance of experts should not be perceived as a weakness of an auditor, but as a natural stage of auditing process.

Keywords: audit of financial statements, certified auditor, auditing standards.

1. Wstęp

Obserwowana współcześnie ewolucja wyceny w rachunkowości, polegająca na stopniowym odchodzeniu od wyceny na podstawie kosztu historycznego w kierunku wartości godziwej i metod szacunkowych, stawia przed systemem rachunkowości coraz to nowe wyzwania, związane z koniecznością wykorzystywania coraz bardziej złożonych metod wyceny, wymagających stosowania szacunków i profesjonalnego osądu. W przypadku technicznego charakteru modeli wyceny czy też nietypowych lub rzadkich warunków transakcji wiedza i umiejętności pracowników działów księgowych mogą okazać się niewystarczające do samodzielnego przeprowadzenia procesu wyceny, bez pomocy kompetentnego eksperta zewnętrznego. Na uwagę zasługuje również możliwość korzystania z pomocy specjalistów przez biegłych rewidentów wykonujących czynności rewizji finansowej w przypadku gdy do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania niezbędna jest wiedza z dziedziny innej niż rachunkowość i rewizja finansowa. Ma to duże znaczenie zwłaszcza w przypadku wyceny istotnych pozycji majątku, gdzie nieoceniona jest pomoc właściwego rzeczoznawcy.

Celem artykułu jest przedstawienie możliwości wykorzystania opinii ekspertów zewnętrznych w pracy biegłego rewidenta w świetle obowiązujących regulacji prawnych i standardów rewizji finansowej oraz ocena skali wykorzystywania tych możliwości w praktyce. Rozważania przeprowadzono, opierając się na studiach literatury przedmiotu oraz analizie regulacji prawnych i standardów rewizji finansowej. Zaprezentowane zostały wyniki badania ankietowego przeprowadzonego na grupie 390 biegłych rewidentów. Na podstawie rozważań teoretycznych i wyników przeprowadzonych badań przedstawione zostały wnioski autorów, dotyczące skali wykorzystania pomocy ekspertów zewnętrznych w pracy biegłego rewidenta i związanych z tym problemów i wyzwań.

2. Cel badania sprawozdania finansowego

Warunkiem zapewnienia wiarygodności informacji zawartych w sprawozdaniu finansowym jest poddanie go procesowi badania przez biegłego rewidenta. Biegły rewident odgrywa rolę niezależnego i kompetentnego eksperta, który poświadcza rzetelność i wiarygodność danych zawartych w badanym sprawozdaniu finansowym. W procesie tym stosuje się ściśle obowiązujące unormowania prawne.

Transformacja systemowa, która w Polsce zapoczątkowana została w 1989 r., doprowadziła do zmian w polskiej rachunkowości, także rewizji finansowej. Zmia-

ny te pogłębił proces integracji z Unią Europejską i konieczność dostosowania ustawodawstwa polskiego we wskazanym zakresie do dyrektyw unijnych. Proces ten następował etapami (szerzej na ten temat: [Andrzejewski 2016]).

Dyrektywą 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. Parlament Europejski i Rada zmieniły poprzednio obowiązującą Dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych i wprowadziły Międzynarodowe Standardy Badania (dalej MSB). Polska do tych wymogów zobowiązana była dostosować swoje ustawodawstwo.

Uchwałą nr 2783/52/2015 z dnia 10 lutego 2015 r. Krajowa Rada Biegłych Rewidentów przyjęła do stosowania w Polsce krajowe standardy rewizji finansowej (dalej KSRF) w brzmieniu MSB. Proces dostosowania przez podmioty audytorskie trwał do 31 grudnia 2017 r. Od 1 stycznia 2018 r. począwszy, wszystkie roczne sprawozdania finansowe jednostek badane są według nowych regulacji. Unormowania te zawierają m.in. wskazanie celu badania, który to przed zmianami wprowadzonymi w 2017 r. zapisany był zarówno w regulacjach rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994, art. 65], jak i poprzednio obowiązujących krajowych standardach rewizji finansowej.

Krajowy standard rewizji finansowej w brzmieniu MSB 200 wskazuje, że celem badania sprawozdania finansowego jest zwiększenie zaufania przez użytkowników do sprawozdania finansowego. Cel ten uzyskuje się poprzez wyrażenie opinii przez niezależnego i bezstronnego eksperta, jakim jest biegły rewident, w zakresie rzetelności sprawozdania finansowego z założeniami sprawozdawczości finansowej obowiązującymi jednostkę we wszystkich istotnych aspektach [KSRF 200, pkt 3].

W celu wyrażenia opinii biegły rewident musi uzyskać wystarczającą pewność, czy sprawozdanie finansowe jako całość nie zawiera istotnego zniekształcenia, spowodowanego błędem czy oszustwem. Wystarczającą pewność uzyskuje się wtedy, gdy biegły rewident zgromadził wystarczające i odpowiednie dowody badania zmniejszające ryzyko badania¹ do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu [KSRF 200, pkt A31]. Opinia stanowi element sprawozdania biegłego rewidenta z procesu badania sprawozdania finansowego.

Tak wysoko postawiony przed biegłym rewidentem cel wymaga odpowiednich kompetencji zawodowych.

3. Status biegłego rewidenta

Biegły rewident przeprowadza badanie jako niezależny i bezstronny ekspert. Rangę eksperta przypisać mu należy m.in. ze względu na procedury uzyskiwania tytułu zawodowego. Aby zatem zostać wpisanym do rejestru biegłych rewidentów prowa-

¹ Ryzyko badania to ryzyko wyrażenia niewłaściwej opinii przez biegłego rewidenta w przypadku, gdy sprawozdania finansowe zawierają istotne zniekształcenia.

dzzonego przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (dalej PIBR), należy [Ustawa z 11 maja 2017, art. 4, ust. 2]:

1) korzystać z pełni praw publicznych oraz mieć pełną zdolność do czynności prawnych;

2) mieć nieposzlakowaną opinię i swoim dotychczasowym postępowaniem, w tym w trakcie postępowania kwalifikacyjnego, dawać rękojmię prawidłowego wykonywania zawodu biegłego rewidenta;

3) nie być skazanym prawomocnym wyrokiem za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;

4) ukończyć studia wyższe w Rzeczypospolitej Polskiej lub zagraniczne studia wyższe uznane w Rzeczypospolitej Polskiej za równorzędne i władać językiem polskim w mowie i piśmie;

5) odbyć:

- roczną praktykę w zakresie rachunkowości w państwie Unii Europejskiej oraz co najmniej 2-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej albo
- 3-letnią aplikację w firmie audytorskiej zarejestrowanej w państwie Unii Europejskiej pod kierunkiem biegłego rewidenta lub biegłego rewidenta zarejestrowanego w państwie Unii Europejskiej;

6) złożyć przed Komisją Egzaminacyjną egzaminy dla kandydatów na biegłego rewidenta z wiedzy w zakresie wskazanym przepisami prawa (10 egzaminów z zakresu rachunkowości, rewizji finansowej, prawa gospodarczego, podatkowego i ubezpieczeń społecznych oraz finansów);

7) złożyć przed Komisją Egzaminacyjną egzamin dyplomowy;

8) złożyć ślubowanie.

Zatem kandydat na biegłego rewidenta musi wykazać się odpowiednią wiedzą teoretyczną, ale także doświadczeniem praktycznym, co czyni go po pozytywnym zakończeniu tego procesu ekspertem w dziedzinie rachunkowości i rewizji finansowej.

Biegły rewident musi również kierować się unormowanymi zasadami etycznymi, które wynikają z obowiązku przestrzegania kodeksu etyki zawodowych księgowych IFAC [Uchwała z 13 czerwca 2011]. Wymogi te stanowią najwyższe standardy etyczne w zakresie wykonywania zawodów księgowych i dają rękojmię prawidłowości wykonywania zadań rewizji finansowej. Potwierdza to choćby konieczność ustawicznego kształcenia, nałożona obligatoryjnie na biegłego rewidenta. W kodeksie tym zawarte są również wymogi dotyczące spełnienia warunku niezależności i bezstronności przez biegłego rewidenta.

W świetle kodeksu etyki IFAC podstawowa zasada kompetencji zawodowych i należytej staranności nakłada na biegłego rewidenta obowiązek świadczenia tylko tych usług, do wykonania których ma kompetencje [*Kodeks etyki zawodowych księgowych* 2009, par. 210.6]. Stąd w przypadku braku stosownych kompetencji biegły rewident nie powinien podejmować się badania sprawozdania finansowego albo je-

śli dotyczy to tylko wybranych elementów tego procesu, powinien rozważyć wykorzystanie wyników pracy innych ekspertów.

4. Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta – ogólne założenia KSRF 620

Biegły rewident jest ekspertem w dziedzinie rachunkowości i rewizji finansowej. Jednakże w trakcie procesu badania sprawozdania finansowego może okazać się konieczne wykorzystanie wyników pracy innego eksperta posiadającego wiedzę i kompetencje z dziedziny innej niż rachunkowość i rewizja finansowa. Może to być niezbędne do uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania [KSRF 620, pkt 7].

Na etapie planowania badania kluczowy biegły rewident wykonujący badanie może dojść do wniosku, że ani on, ani członkowie zespołu nie mają wiedzy i doświadczenia niezbędnych do wykonania procedur rewizyjnych wchodzących w zakres badania. Wycena wielu pozycji bilansowych wymaga umiejętności wykraczających poza obszar rachunkowości, co sprawia, że służby księgowe korzystają przy wycenie z usług ekspertów [Gos, Hońko 2013, s. 74]. Nie można także oczekiwać od biegłego rewidenta posiadania takich kompetencji, jakie wykazują osoby odpowiednio przeszkolone i posiadające kwalifikacje, które umożliwiają wykonywanie określonego zawodu lub zajęcia, np. matematyka statystycznego (aktuarium), inżyniera, certyfikowanego audytora systemów informatycznych lub rzeczoznawcy majątkowego [Lachowski 2009, s. 166].

Standard 620 wskazuje obszary, w których pomoc innego specjalisty jest uzasadniona. Są to [KSRF 620, pkt A1]:

- wycena złożonych instrumentów finansowych, gruntów i budynków, budowli i maszyn, biżuterii, dzieł sztuki, antyków, wartości niematerialnych, aktywów nabytych i zobowiązań zaciągniętych w wyniku połączeń jednostek oraz aktywów, które utraciły wartość,
- aktuarialne oszacowanie zobowiązań wynikających z umów ubezpieczeniowych lub programów świadczeń pracowniczych,
- oszacowanie zasobów ropy naftowej i gazu,
- wycena zobowiązań z tytułu ochrony środowiska oraz kosztów rekultywacji,
- interpretacja umów, praw i regulacji,
- analiza złożonych lub nietypowych zagadnień prawa podatkowego.

Korzystając z usług specjalistów, biegły rewident traktuje wyniki ich pracy jako usługę ekspercką, a nie pracę asystenta czy innego członka zespołu rewizyjnego [Lachowski 2009, s. 167]. Ocena kompetencji zawodowych eksperta wymagać może sprawdzenia posiadanych uprawnień i licencji, świadectw zawodowych, potwierdzenia członkostwa w organizacjach zawodowych lub posiadanego doświadczenia i reputacji.

W pierwszej kolejności biegły rewident musi więc ustalić i ocenić kompetencje i umiejętności innego eksperta oraz to, czy są one zgodne z celami biegłego rewidenta. Dodatkowo trzeba wyraźnie zaznaczyć, że powołanie się na wyniki pracy takiego eksperta rodzi konieczność oceny okoliczności, które mogłyby wpłynąć na zachwianie obiektywizmu opinii powołanego eksperta. Biegły rewident zobowiązany jest zastosować odpowiednie procedury niezbędne do oceny obiektywizmu innego eksperta.

Z powołanym przez biegłego rewidenta ekspertem należy pisemnie uzgodnić [KSRF 620, pkt 11]:

- rodzaj, zakres i cele jego pracy,
- rolę i odpowiedzialność,
- rodzaj, czas i zakres komunikowania się,
- wymogi dotyczące zachowania tajemnicy, wynikające z kodeksu etyki.

Po pracach przeprowadzonych przez powołanego eksperta biegły rewident musi dokonać oceny odpowiedniości jego pracy dla celów procesu badania. Obejmuje to [KSRF 620, pkt A33]:

- zapytania do powołanego eksperta,
- przegląd dokumentacji roboczej i sprawozdań powołanego eksperta,
- zastosowanie procedur potwierdzających (np. analiza opublikowanych danych),
- omówienie z innym ekspertem wniosków powołanego eksperta, różniących się z innymi dowodami badania,
- omówienie wniosków powołanego eksperta z kierownictwem.

Jeżeli biegły rewident po zastosowaniu wskazanych procedur uzna, że wyniki pracy powołanego eksperta odpowiadają jego celom, to może on przyjąć ustalenia lub wnioski wynikające z dziedziny wiedzy eksperta jako odpowiednie dowody badania.

Wytyczne KSRF 620 dotyczące korzystania z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta można syntetycznie przedstawić jako proces, którego kolejne etapy zostały zilustrowane w tab. 1.

Tabela 1. Korzystanie z pomocy specjalistów w świetle wytycznych KSRF 620

Oszacowanie ryzyka	Reakcja na ryzyko	Sprawozdawczość
<ul style="list-style-type: none"> • Czy do uzyskania dowodów badania konieczny jest ekspert powołany przez biegłego rewidenta? • Czy biegły rewident potrafi zrozumieć charakter pracy wykonanej przez eksperta? • Czy zostały uzgodnione warunki zlecenia wykonywanego przez eksperta? 	<ul style="list-style-type: none"> • Czy dokonano oceny wyników pracy wykonanej przez eksperta, w tym ustalenia, wnioski, zastosowane założenia i źródła danych? • Czy określono potrzebę dalszych prac wiążących się z badaniem? 	<ul style="list-style-type: none"> • Nie należy nawiązywać do wyników prac eksperta, chyba że sprawozdanie biegłego rewidenta zostało zmodyfikowane. • Jeśli nie uzyskano wystarczających i odpowiednich dowodów badania, należy zmodyfikować sprawozdanie biegłego rewidenta.

Źródło: [Przewodnik stosowania... 2013, s. 211].

Wykorzystanie wyników pracy powołanego eksperta wymaga zastosowania przez biegłego rewidenta stosownych procedur, które spełnią wymogi stawiane badaniu sprawozdania finansowego i dokumentacji z tego procesu. Natomiast bezpośrednio powołanie się biegłego rewidenta w sprawozdaniu z badania na wyniki pracy innego eksperta musi wynikać z innych wymogów prawnych lub regulacji, w przypadku gdy opinia z badania nie jest modyfikowana. Zasadne jest to natomiast, gdy takie powołanie ułatwia zrozumienie modyfikacji opinii biegłego rewidenta [KSRF 620, pkt 14].

Obowiązujący standard 620 wysoko stawia wymagania co do powołania i wykorzystania wyników pracy innego eksperta. Do obowiązujących wcześniej KSRF jest to regulacja zdecydowanie rozszerzona. W nieobowiązującym już KSRF 1 zapis dotyczący korzystania w trakcie badania sprawozdania finansowego odnosił się jedynie do [KSRF 1 2010, pkt 59]:

- upewnienia się, że ekspert jest obiektywny,
- wyraźnego określenia stawianych ekspertowi zadań,
- sprawdzenia, czy uzyskane wyniki spełniają warunki stawiane dowodom badania.

Powolywanie się na wyniki pracy innego eksperta możliwe było wyłącznie w sytuacji wydawania opinii bez zastrzeżeń.

5. Odpowiedzialność biegłego rewidenta za wykorzystanie w procesie badania wyników prac eksperta

Proces badania sprawozdania finansowego wymaga wydania opinii o rzetelności sprawozdania finansowego. Za wydaną opinię biegły rewident i firma audytorska ponoszą odpowiedzialność, której zakres przedstawia tab. 2.

Tabela 2. Rodzaje odpowiedzialności w badaniu sprawozdań finansowych

Wyszczególnienie	Odpowiedzialność karna	Odpowiedzialność cywilna	Odpowiedzialność dyscyplinarna
Biegły rewident	tak	tak	tak
Firma audytorska	nie	tak	nie

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Hołda, Pocięcha 2004, s. 40].

Z informacji przedstawionych w tab. 2 wynika, że największą odpowiedzialność ponosi biegły rewident, gdyż jest to odpowiedzialność pełna na trzech płaszczyznach. Odpowiedzialność karna dotyczy sytuacji wydania opinii o sprawozdaniu finansowym niezgodnej ze stanem faktycznym. Odpowiedzialność cywilna uregulowana jest w Kodeksie cywilnym [Ustawa z 23 kwietnia 1964] i jest ponoszona z tytułu szkody wyrządzonej innej osobie w wyniku działania podmiotu badającego lub też zaniechania działania przez ten podmiot. Odpowiedzialność cywilną wzglę-

dem jednostki badanej ponosi zawsze podmiot do tego uprawniony, natomiast biegły rewident jako osoba fizyczna ponosi odpowiedzialność względem podmiotu badającego z tytułu łączącej ich umowy.

Odpowiedzialność dyscyplinarną ponoszą biegli rewidenty za naruszenie przepisów dotyczących [Ustawa z 11 maja 2017, art. 139, ust. 2]:

- 1) wykonywania zawodu, zasad etyki zawodowej, niezależności lub krajowych standardów wykonywania zawodu;
- 2) realizacji obowiązków związanych z przynależnością do samorządu zawodowego biegłych rewidentów;
- 3) prowadzenia działalności w formie firmy audytorskiej,
- 4) pełnienia funkcji w organach zarządzających lub nadzorczych firm audytorskich.

Biegły rewident ponosi wyłączną odpowiedzialność za wyrażoną opinię z badania. Odpowiedzialność ta nie podlega ograniczeniu ze względu na fakt korzystania przez niego z wyników pracy powołanego eksperta². Taki sposób podejścia do zagadnienia odpowiedzialności biegłego rewidenta obowiązywał również w poprzednich uregulowaniach prawnych.

Przywołane unormowania prawne powodują, że biegli rewidenty nie są skłonni korzystać z powoływania dodatkowych ekspertów, co znalazło odzwierciedlenie w wynikach przeprowadzonych badań. Standard 620 wskazuje również na możliwość samodzielnego poznania przez biegłego rewidenta dziedziny innej niż rachunkowość i rewizja finansowa, niezbędnej do przeprowadzenia badania, bez pomocy innego eksperta [KSRF 620, pkt. A7]. Taką wiedzę można uzyskać przez edukację lub profesjonalny rozwój w konkretnej dziedzinie, doświadczenie w badaniu jednostek wymagających podobnej wiedzy lub dyskusje z biegłymi rewidentami, którzy przeprowadzali podobne zlecenia [*Przewodnik stosowania...* 2013, s. 212].

6. Korzystanie przez biegłych rewidentów z pomocy ekspertów zewnętrznych w świetle badań

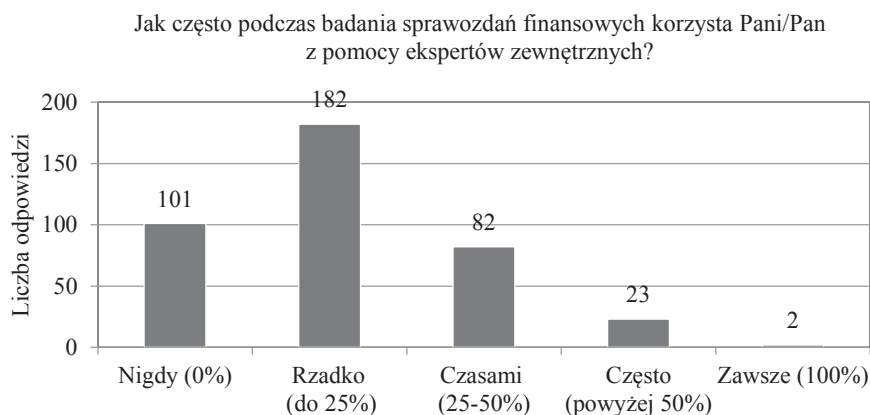
Wobec wskazanych możliwości wykorzystywania pomocy ekspertów w pracy biegłych rewidentów podjęta została próba oceny skali, w jakiej biegli decydują się na wykorzystanie wyników pracy specjalistów. Badanie przeprowadzone zostało na próbie 390 biegłych rewidentów uczestniczących w dorocznej Konferencji Audytingu oraz szkoleniach obligatoryjnych w latach 2015-2016. Respondentom zadano m.in. następujące pytania:

- Jak często podczas badania sprawozdań finansowych korzysta Pani/Pan z pomocy ekspertów zewnętrznych?

² Analogiczne zapisy dotyczące odpowiedzialności zawierały poprzednie regulacje krajowe w zakresie rewizji finansowej.

- Czy w ostatnim roku korzystał/a Pan/Pani z pomocy specjalistów z następujących dziedzin?
- W jaki sposób Pani/Pana zdaniem jest postrzegane korzystanie przez biegłego rewidenta z pomocy ekspertów zewnętrznych?
- Jak Pani/Pana zdaniem zmieni się skala korzystania przez biegłych rewidentów z pomocy ekspertów zewnętrznych w najbliższych latach?

Ankietowani wybierali odpowiedzi spośród zamkniętego katalogu wariantów. Rezultaty badania zaprezentowane zostały na rys. 1-4.



Rys. 1. Struktura odpowiedzi na pytanie dotyczące częstotliwości korzystania przez biegłych rewidentów z pomocy ekspertów zewnętrznych

Źródło: opracowanie własne.

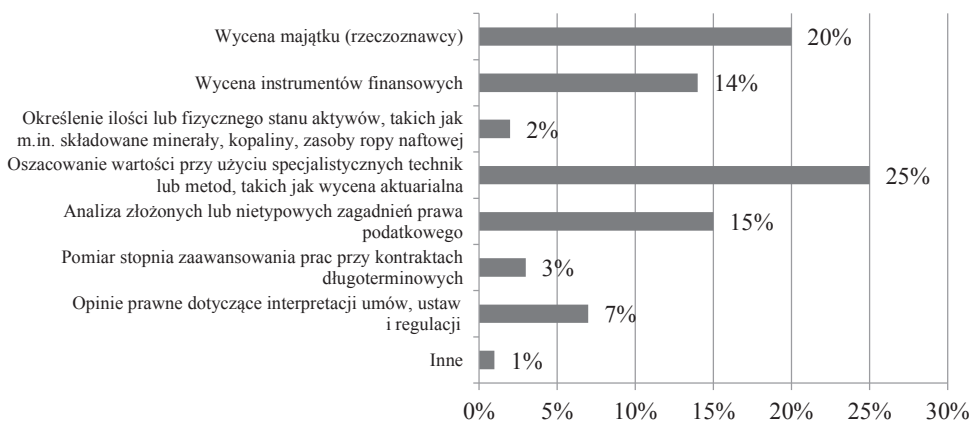
Z przedstawionych na rys. 1 rezultatów badania wynika, że najczęściej, czyli 182 ankietowanych biegłych rewidentów rzadko korzysta z pomocy ekspertów zewnętrznych, a 72,6% respondentów robi to co najwyżej rzadko (czyli nigdy lub do 25% przypadków prowadzonych badań sprawozdań finansowych). Aby potwierdzić statystyczną istotność wyniku z próby, zastosowano test istotności dla wskaźnika struktury. Weryfikacji podlega tu hipoteza zerowa: $H_0: p = 0,5$ wobec hipotezy alternatywnej $H_1: p > 0,5$, gdzie p jest frakcją biegłych rewidentów w populacji, którzy co najwyżej rzadko korzystają z pomocy ekspertów zewnętrznych podczas badania sprawozdań finansowych.

Wartość empiryczna statystyki testowej wynosi $U_{emp} = 8,912$, a odpowiadające jej prawdopodobieństwo testowe $p < 0,00001$. Zatem można stwierdzić, że odsetek biegłych rewidentów w populacji, którzy co najwyżej rzadko korzystają z pomocy ekspertów zewnętrznych podczas badania sprawozdań finansowych, jest istotnie większy od 50% na poziomie istotności $\alpha = 0,05$. Potwierdzona została więc hipoteza, zgodnie z którą biegli rewidenci podczas badania sprawozdań finansowych

korzystają z pomocy specjalistów co najwyżej rzadko (do 25% przeprowadzanych badań sprawozdań finansowych).

Z analizy odpowiedzi respondentów na pytanie dotyczące potrzeby powoływania przez biegłych rewidentów ekspertów z różnych dziedzin (rys. 2) wynika, że w ostatnim roku ankietowani najczęściej korzystali z pomocy specjalistów w przypadku konieczności zweryfikowania wyników otrzymywanych przy użyciu skomplikowanych metod wyceny aktywów i pasywów. Najczęściej przy badaniu sprawozdań finansowych potrzebna jest zatem wiedza aktuariuszy i rzeczoznawców majątkowych. Zdecydowanie rzadziej biegli rewidenci korzystają z pomocy przy złożonych i nietypowych problemach podatkowych i prawnych.

Czy w ostatnim roku korzystał/a Pan/Pani z pomocy specjalistów z następujących dziedzin?



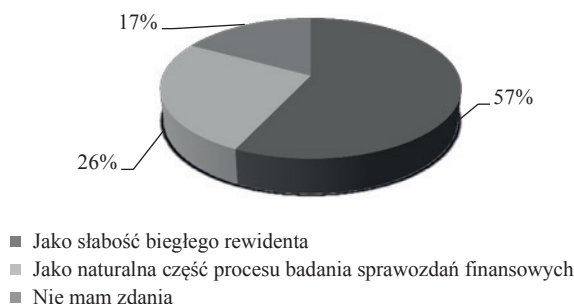
Rys. 2. Struktura odpowiedzi na pytanie dotyczące potrzeby powołania przez biegłego rewidenta ekspertów z różnych dziedzin

Źródło: opracowanie własne.

Na rysunku 3 przedstawiono strukturę odpowiedzi respondentów na pytanie dotyczące sposobu postrzegania korzystania przez biegłych rewidentów z pomocy ekspertów zewnętrznych. Zdaniem większości ankietowanych biegłych korzystanie z wiedzy i doświadczenia specjalistów, mimo że jest dopuszczalne w świetle obowiązujących regulacji i standardów, nadal postrzegane jest jako objaw słabości biegłego rewidenta.

Z przedstawionych na rys. 4 rezultatów badania, wynika że ok. 70% ankietowanych uznaje, że w najbliższych latach wzrośnie skala korzystania przez biegłych rewidentów z pomocy ekspertów zewnętrznych. Aby potwierdzić statystyczną istotność wyniku z próby, zastosowano test istotności dla wskaźnika struktury. Weryfikacji podlega tu hipoteza zerowa: $H_0: p = 0,5$ wobec hipotezy alternatywnej $H_1: p > 0,5$, gdzie p to odsetek biegłych rewidentów w populacji, którzy uznają, że skala

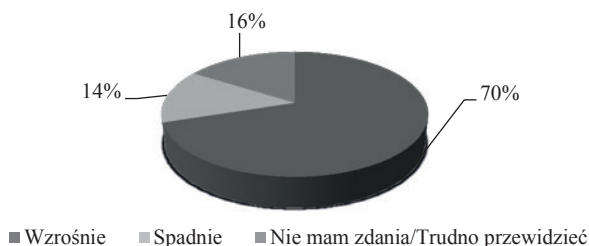
W jaki sposób Pani/Pana zdaniem jest postrzegane korzystanie przez biegłego rewidenta z pomocy ekspertów zewnętrznych?



Rys. 3. Struktura odpowiedzi na pytanie dotyczące sposobu postrzegania korzystania przez biegłego rewidenta z pomocy ekspertów zewnętrznych

Źródło: opracowanie własne.

Jak Pani/Pana zdaniem zmieni się skala korzystania przez biegłych rewidentów z pomocy ekspertów zewnętrznych w najbliższych latach?



Rys. 4. Struktura odpowiedzi na pytanie dotyczące przewidywanej zmiany skali korzystania przez biegłych rewidentów z pomocy ekspertów zewnętrznych

Źródło: opracowanie własne.

korzystania z pomocy ekspertów zewnętrznych wzrosnie. Wartość empiryczna statystyki testowej wynosi $U_{emp} = 7,869$, a odpowiadające jej prawdopodobieństwo testowe $p < 0,00001$. Zatem można stwierdzić, że odsetek biegłych rewidentów w populacji, którzy przewidują wzrost konieczności korzystania z pomocy specjalistów, jest istotnie większy od 50% na poziomie istotności $\alpha = 0,05$.

7. Zakończenie

Zgodnie z zasadą kompetencji zawodowych biegły rewident nie powinien podejmować się świadczenia usług zawodowych, do przeprowadzenia których nie ma wystarczającej wiedzy. Zapewnienie doradztwa lub pomocy w zakresie specjali-

stycznych zagadnień daje możliwość podjęcia się danego zlecenia lub kontynuacji rozpoczętego.

W wyniku współpracy ze specjalistą biegli rewidenci otrzymują zapewnienie o zasadności i prawidłowości działań jednostki w omawianym obszarze. Z rezultatów badań wynika jednak, że biegli rewidenci nie korzystają z opisanej możliwości na szeroką skalę. W opinii autorów złożoność procesów wyceny szacunkowej będzie prowadzić do częstszego korzystania z usług ekspertów zewnętrznych w procesie badania sprawozdań finansowych. Wobec specyfiki wartości szacunkowych i różnorodności modeli wyceny wykorzystywanych w poszczególnych jednostkach nie jest bowiem możliwe, aby biegli rewidenci znali metodologię i potrafili ocenić zasadność wykorzystania każdego modelu.

Obecnie wciąż jeszcze można spotkać się z traktowaniem pomocy specjalistów jako słabości biegłego rewidenta. Niezbędna wydaje się więc reorientacja tego podejścia i zrozumienie, że posiłkowanie się wiedzą ekspercką staje się naturalnym etapem procedur rewizyjnych. Powołanie eksperta może być również pomocne dla kierownictwa jednostki w procesie ustalania i szacowania wartości.

Przed ostatecznym uwzględnieniem wyników prac ekspertów w procesie badania należy ocenić, czy uzyskane przez nich wnioski znajdują odzwierciedlenie w sprawozdaniu finansowym lub stanowią potwierdzenie stwierdzeń. Należy także poddać ocenie rodzaj i sposób wykorzystania przez ekspertów danych źródłowych, przyjęte przez nich założenia, metody i ciągłość ich stosowania oraz przeanalizować wyniki pracy ekspertów w świetle ogólnej wiedzy biegłego rewidenta o jednostce i wyników uzyskanych drogą innych procedur badania.

Podsumowując, należy stwierdzić, że korzystanie przez biegłych rewidentów z pomocy specjalistów przyczynia się do uzyskania dowodów badania, potwierdzających, że skomplikowana wycena pozycji bilansowych została prawidłowo przeprowadzona i uwzględniona w sprawozdaniu finansowym. Zatem udział ekspertów zatrudnianych przez biegłych rewidentów i jednostki audytorskie należy postrzegać jako pomoc w weryfikacji wyników wyceny dokonanej przez badaną jednostkę.

Literatura

- Andrzejewski M., 2016, *Sprawozdawczość i rewizja finansowa – czynniki determinujące kierunki zmian w Polsce*, [w:] Andrzejewski M. (red.), *Ewolucja sprawozdawczości i rewizji finansowej w systemie rachunkowości*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Dyrektywa nr 2014/56/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r., zmieniająca dyrektywę 2006/43/WE w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, Dz. Urz. L 158 z 27.05.2014.
- Dyrektywa nr 2006/43/WE z dnia 17 maja 2006 r., w sprawie ustawowych badań rocznych sprawozdań finansowych i skonsolidowanych sprawozdań finansowych, zmieniająca dyrektywy Rady 78/660/EWG i 83/349/EWG oraz uchylająca dyrektywę Rady 84/253/EWG Dz. Urz. L 157 z 9.06.2006.

- Gos W., Hońko S., 2013, *Rola rzeczoznawców majątkowych w wycenie bilansowej*, [w:] Micherda B., Andrzejewski M. (red.), *Sprawozdawczość i rewizja finansowa. Problemy kwantyfikacji wartości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Hołda A., Pocięcha J., 2004, *Rewizja finansowa*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków.
- Kodeks etyki zawodowych księgowych*, 2009, International Federation of Accountants, <https://www.pibr.org.pl/assets/file/553,KRBR-uchwała-4249-60-2011-Kodeks-IFAC.pdf> (dostęp: 05.03.2018).
- Krajowy standard rewizji finansowej 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z międzynarodowymi standardami badania*, <https://www.pibr.org.pl/pl/prawo> (dostęp: 05.03.2018).
- Krajowy standard rewizji finansowej 620, *Korzystanie z wyników pracy eksperta powołanego przez biegłego rewidenta*, <https://www.pibr.org.pl/pl/prawo> (dostęp: 05.03.2018).
- Krajowy standard rewizji finansowej nr 1, *Ogólne zasady badania sprawozdań finansowych*, Uchwała nr 1608/38/2010 z dnia 16.02.2010 r., Krajowa Rada Biegłych Rewidentów.
- Lachowski W.K., 2009, *Planowanie badania sprawozdania finansowego. Wybrane aspekty praktyczne i formalnoprawne*, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
- Przewodnik stosowania Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej w badaniu małych i średnich jednostek*, 2013, International Federation of Accountants, Krajowa Izba Biegłych Rewidentów, Warszawa.
- Uchwała nr 2783/52/2015 z dnia 10 lutego 2015 r. w sprawie krajowych standardów rewizji finansowej, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, <https://www.pibr.org.pl/pl/uchwały-krbr> (dostęp: 05.03.2018).
- Uchwała nr 4249/60/2011 z dnia 13 czerwca 2011 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów, Krajowa Rada Biegłych Rewidentów, <https://www.pibr.org.pl/pl/prawo#etyka> (dostęp: 05.03.2018).
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. z 1964 r. nr 16, poz. 93 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2018 r., poz. 395.
- Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, Dz.U. z 2017 poz. 1089.