

## NIEWIĄŻĄCE MATERIAŁY WSPIERAJĄCE ZWIĄZANE Z TECHNOLOGIĄ: CZĘSTO ZADAWANE PYTANIA DOTYCZĄCE RYZYKA NADMIERNEGO POLEGANIA NA TECHNOLOGII – KORZYSTANIE Z ZNT ORAZ Z INFORMACJI WYTWORZONYCH PRZEZ SYSTEMY JEDNOSTKI

Niniejsza publikacja podkreśla wpływ technologii w przypadku stosowania pewnych aspektów Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) i koncentruje się na szczególnych rozważaniach przy korzystaniu z możliwości zautomatyzowanych narzędzi i technik (ZNT) oraz z informacji wytwarzanych przez systemy jednostki. W szczególności, odnosi się ona do tego, jak biegły rewident może zareagować na tendencyjność w kierunku automatyzacji oraz ryzyko nadmiernego polegania na technologii w przypadku korzystania z ZNT oraz z informacji wytworzonych przez systemy jednostki.

### Czym są ZNT?

Procedury badania można przeprowadzić z zastosowaniem szeregu narzędzi bądź technik, które mogą być manualne bądź zautomatyzowane (przy czym często jest to kombinacja obu tych rodzajów). Biegli rewidentzi mogą w praktyce stosować różne określenia do opisu zautomatyzowanych narzędzi lub technik. Na przykład zastosowanie zautomatyzowanych procedur analitycznych do danych w trakcie przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka czasami bywa nazywane analizą danych.

Mimo że określenie „analiza danych” bywa używane w odniesieniu do takich narzędzi i technik, nie ma ono jednolitej definicji ani opisu. Określenie to jest zbyt wąskie, ponieważ nie obejmuje wszystkich powstających rozwiązań technicznych stosowanych obecnie przy projektowaniu i przeprowadzaniu procedur badania. Ponadto rozwiązania technologiczne i powiązane aplikacje stosowane w badaniu będą w dalszym ciągu ewoluowały, jak na przykład aplikacje wykorzystujące sztuczną inteligencję (AI), zrobotyzowane procesy automatyzacji i inne. Dlatego też IAASB stosuje szersze pojęcie zautomatyzowanych narzędzi i technik.

### Stosowanie MSB: Wykorzystanie ZNT

Biegły rewident, stosując MSB, może zaprojektować i przeprowadzić procedury badania ręcznie bądź z wykorzystaniem ZNT, przy czym każda z tych technik może być skuteczna. Niezależnie od zastosowanych narzędzi i technik, biegły rewident ma obowiązek przestrzegać MSB.

W pewnych okolicznościach, pozyskując dowody badania, biegły rewident może ustalić, że użycie ZNT do przeprowadzenia pewnych procedur badania może skutkować uzyskaniem bardziej przekonujących dowodów badania w odniesieniu do badanego stwierdzenia. W innych okolicznościach może istnieć możliwość skutecznego przeprowadzenia procedur badania bez użycia ZNT.

### Technologia stale się zmienia

Wraz z rozwojem technologii i opracowywaniem nowych podejść do badania, zmianie może ulec stosowność konkretnych ZNT oraz ich względne korzyści.

Niezależnie od tego, czy jednostka wykorzystuje technologię w celu dostarczenia informacji, lub czy biegły rewident korzysta z ZNT w celu przeprowadzenia procedur badania, biegły rewident musi mieć świadomość istnienia pewnych ryzyk. Wykorzystanie technologii może potencjalnie powodować tendencyjność bądź ogólne ryzyko nadmiernego polegania na informacjach lub materiałach wyjściowych z przeprowadzonych procedur badania (tj. „ryzyko nadmiernego polegania”). W niniejszej publikacji określenie „nadmierne poleganie” (ang. *overreliance*) stosowane jest w sensie nadmiernego polegania na ZNT lub systemie jednostki. Nadmierne poleganie może przybierać liczne formy, takie jak brak zrozumienia wykorzystywanych ZNT bądź założenie, bez dalszego rozważenia, że dane wyjściowe z ZNT lub systemu jednostki są odpowiednie do wykorzystania. Nadmierne poleganie na technologii może być spowodowane lub wynikać z braku zawodowego sceptycyzmu lub zawodowego osądu. Istnieje kilka czynności, które biegły rewident może rozważyć oraz czynności, jakie firmy audytorskie mogą przedsięwziąć, aby pomóc biegłemu rewidentowi w przeciwdziałaniu tym rodzajom tendencyjności oraz ryzyku nadmiernego polegania, z którymi biegły rewident może się zmierzyć.

### **1. Jakie są przykłady tendencyjności, jakie może wytworzyć wykorzystanie technologii przez biegłego rewidenta lub przez jednostkę dla potrzeb zapewnienia informacji?**

Nieświadoma tendencyjność biegłego rewidenta może zakłócić stosowanie zawodowego sceptycyzmu, a przez to racjonalność zawodowych osądów dokonywanych przez zespół wykonujący zlecenie w ramach wypełniania wymogów MSB. Przykłady nieświadomej tendencyjności biegłego rewidenta podaje MSB 220 (Zmieniony).<sup>1, 2</sup>

Korzystanie z technologii w ramach przeprowadzania procedur badania może ograniczać pewne rodzaje tendencyjności biegłego rewidenta (np. tendencyjne potwierdzenia, syndrom myślenia grupowego oraz tendencja do nadmiernej pewności siebie, opisane w MSB 220 (Zmienionym)). Wynika to z faktu, że technologia rozważa tylko te informacje, które są przekazywane i, mimo że istnieje podatność na tendencyjność w trakcie programowania danej technologii, nie zachodzą żadne ludzkie zjawiska psychologiczne, które mogą powodować tendencyjność (np. posiadane poglądy, pragnienie dostosowania się do grupy, chęć upraszczania rzeczy, itp.).

Niemniej wykorzystanie technologii może także powodować powstanie innych rodzajów tendencyjności biegłego rewidenta, np. tendencyjności w kierunku automatyzacji. Tendencyjność w kierunku automatyzacji to tendencja do faworyzowania danych wyjściowych generowanych przez systemy automatyczne nawet, gdy ludzkie rozumowanie lub informacje zaprzeczające podważają wiarygodność takich danych lub ich przydatność dla zamierzonego celu. W efekcie wzrasta ryzyko nadmiernego polegania na informacjach lub technologii.

*Przykład, jak technologia może powodować tendencyjność w kierunku automatyzacji*

<sup>1</sup> MSB 220 (Zmieniony), *Zarządzanie jakością badania sprawozdania finansowego*, paragraf A34.

<sup>2</sup> Niniejsza publikacja zawiera odnośniki do pewnych wymagań niedawno zatwierdzonego standardu MSB 220 (Zmienionego), który jeszcze nie obowiązuje. MSB 220 (Zmieniony) obowiązuje w odniesieniu do badań sprawozdań finansowych począwszy od 15 grudnia 2022 roku. Niniejsza publikacja przywołuje MSB 220 (Zmieniony) w celu przekazania biegłemu rewidentowi użytecznych informacji o tym przyszłym standardzie. Przestrzeganie go nie jest obowiązkowe do dnia jego wejścia w życie.

W ramach testowania wyceny zapasów, biegły rewident uzyskuje z systemu jednostki rzeczywisty koszt surowców (np. tarcicy) w celu obliczenia różnicy pomiędzy rzeczywistym a standardowym (normatywnym) kosztem zapasów surowców.

Biegły rewident zauważa, iż rzeczywiste koszty, które przekazał system, są znacznie wyższe niż te, które zaobserwował w ubiegłym roku. Biegły rewident przypomina sobie jednak, że z dyskusji w ramach zespołu wykonującego zlecenie wynikało, iż ceny tarcicy od jakiegoś czasu spadają.

Mimo to biegły rewident wnioskuje, że ponieważ system rachunku kosztów stosowany przez jednostkę został opracowany specjalnie w celu śledzenia rzeczywistych kosztów zapasów surowców, a przy tym jest w wysokim stopniu zautomatyzowany, więc rzeczywiste koszty podawane przez system muszą być prawidłowe dla potrzeb ustalania odchyleń. Zatem biegły rewident decyduje się polegać na wynikach systemu zamiast zbadać zidentyfikowaną rozbieżność związaną z kosztami surowca.

## 2. Jak firmy audytorskie mogą pomóc biegłemu rewidentowi zareagować na tendencyjność w kierunku automatyzacji oraz ryzyko nadmiernego polegania w przypadku korzystania z ZNT?

### Wdrożenie określonych polityk i procedur

Firmy audytorskie mogą posiadać wdrożone polityki i procedury służące zapewnieniu, że odpowiednio uzyskają lub opracują, wdrożą, będą utrzymywały i wykorzystywały zasoby technologiczne w ramach realizacji zleceń.<sup>3, 4</sup> Te polityki lub procedury mogą poruszać następujące kwestie:<sup>5</sup>

- Zasób technologiczny działa zgodnie z projektem i osiąga cele, dla których został przeznaczony.
- Dane wyjściowe z aplikacji technologii informatycznej (IT) ociągają cel, dla którego będą wykorzystywane.
- Potrzeba specjalistycznych umiejętności w celu efektywnego wykorzystania zasobu technologicznego, w tym szkolenie osób, które będą korzystały z tego zasobu.
- Potrzeba opracowania procedur określających sposób działania zasobu technologicznego.

Firmy audytorskie mogą rozważyć opracowanie listy zasobów technologicznych, w stosunku do których zastosowano powyższe polityki lub procedury na szczeblu firmy audytorskiej. Zasoby te mogą być zatwierdzone do użycia w przypadku zleceń badania, łącznie ze szczegółowym celem danych zasobów. Firmy audytorskie mogą także wdrożyć polityki i procedury regulujące sytuacje, gdzie zespół

<sup>3</sup> Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1, *Zarządzanie jakością w firmach świadczących usługi badania i przeglądu sprawozdań finansowych oraz inne usługi atestacyjne i pokrewne*, paragraf 32(f).

<sup>4</sup> Niniejsza publikacja zawiera odnośniki do pewnych wymagań niedawno zatwierdzonego standardu MSZJ 1, który jeszcze nie obowiązuje. MSZJ 1 wchodzi w życie 15 grudnia 2022 r. Niniejsza publikacja przywołuje MSZJ 1 w celu przekazania biegłemu rewidentowi użytecznych informacji o tym przyszłym standardzie. Przestrzeganie go nie jest obowiązkowe do dnia jego wejścia w życie.

<sup>5</sup> MSZJ 1, paragraf A100

wykonujący zlecenie korzysta z zasobu technologicznego, który nie został zatwierdzony przez firmę audytorską.<sup>6</sup>

*Przykład, jak polityki i procedury firmy audytorskiej pomogły biegłemu rewidentowi w odpowiedzi na ryzyko nadmiernego polegania*

Firma audytorska wymaga, aby dokumentacja wykazała, w jaki sposób zasób technologiczny, który nie został zatwierdzony centralnie przez firmę audytorską, jest odpowiedni do zastosowania na zleceniu badania. Dokumentacja zawiera:

- Opis, jak zespół wykonujący zlecenie ustalił, że ZNT (zasób technologiczny) wykorzystany przy przeprowadzaniu procedur badania jest przydatny dla zamierzonego celu;
- Stwierdzenie, czy zespół wykonujący zlecenie posiada odpowiednie kompetencje i możliwości, aby korzystać z ZNT; oraz
- Stwierdzenie, czy ZNT wykorzystane do przeprowadzenia procedur badania realizuje zamierzone zadanie.

Członek zespołu wykonującego zlecenie otrzymuje arkusz kalkulacyjny z funkcją makro od członka innego zespołu wykonującego zlecenie w celu pomocy przy wycenie wartości niematerialnych. Wspomniana funkcja makro nie została centralnie zatwierdzona przez firmę audytorską, zatem członek zespołu wykonującego zlecenie sporządza dokumentację wymaganą przez firmę audytorską. Podczas gdy próbuje on skompletować dokumentację, staje się jasne, że brak jest wystarczającego zrozumienia sposobu, w jaki taka funkcja makro ustala wartość godziwą składnika wartości niematerialnych i tego, czy jest ona przydatna dla zamierzonego celu. Dlatego też członek zespołu wykonującego zlecenie uznaje, że może zachodzić nadmierne poleganie na funkcji marko (dlatego może zostać podjęte odpowiednie dalsze działanie).

### **Zaprojektowanie lub dostosowanie zasobów technologicznych**

Firmy audytorskie mogą rozważyć zaprojektowanie lub dostosowanie w pewien sposób zasobów technologicznych w celu zmniejszenia ryzyka nadmiernego polegania. Na przykład:

- W algorytmach analizy danych, zamiast po prostu sugerowania potencjalnych ryzyk istotnego zniekształcenia, wymaga się od biegłego rewidenta także odpowiedzi na pytanie: „w oparciu o twoje zrozumienie, czy zgadzasz się?”
- W algorytmach „dopasowywania” (np. dopasowanie trójstopniowe – *ang. 3-way-match*), biegły rewident otrzymuje polecenie rozważenia stwierdzeń, na które dany algorytm ma odpowiedzieć.
- W narzędziu służącym do kalkulowania istotności z wykorzystaniem informacji finansowych jednostki oraz branży, w której jednostka działa, dany zasób może wymagać od biegłego rewidenta wyjaśnienia tylko w przypadku zmiany pokreślonego z góry wzorca i wartości procentowej. Zamiast tego może rozważyć zwrócenie się do biegłego rewidenta o wyjaśnienie,

<sup>6</sup> MSZJ 1, paragraf A101

dlaczego taki określony z góry wzorzec i wartość procentowa były odpowiednie w danych okolicznościach.

- W narzędziach do modelowania lub prognozowania biegły rewident otrzymuje polecenie, aby wypełnić dokument roboczy z przeprowadzonych procedur dotyczących dokładności i kompletności danych.

#### **Zwiększenie zakresu szkolenia**

Firmy audytorskie mogą rozważyć włączenie następujących zagadnień do prowadzonych szkoleń:

- „Rozważania dotyczące technologii” w materiałach szkoleniowych w celu zilustrowania, że standardy stosuje się jednakowo, niezależnie od tego, czy ZNT są stosowane, czy nie; jednakże podkreślając jednocześnie specjalne kwestie w realizacji standardów w przypadku korzystania z ZNT.
- Waga zawodowego sceptycyzmu podczas korzystania z ZNT oraz wyczulenie na tendencyjność w kierunku automatyzacji.
- Kiedy i jak korzystać z ZNT przy przeprowadzaniu procedur badania.

#### **Budowa świadomości i wykorzystanie motywatorów behawioralnych**

Oprócz szkolenia, firmy audytorskie mogą także rozważyć metody budowania świadomości zachodzenia możliwości nadmiernego polegania na ZNT i przekazywania sugestii co do sposobów reagowania na jego wystąpienie, np.:

- Poinformowanie, na przykład w formie wytycznych, o wadze zawodowego sceptycyzmu podczas korzystania z ZNT oraz jego wpływu na jakość badania.
- Zorganizowanie kampanii wewnętrznych (w celu przedstawienia różnych aspektów jakości badania) oraz zachęcanie biegłego rewidenta do zaangażowania się do podniesienia jakości badania, w tym zwiększenia świadomości implikacji dla jakości badania, jakie niesie ze sobą nadmierne poleganie na technologii.<sup>7</sup>

### **3. Jak biegły rewident może zareagować na tendencyjność w kierunku automatyzacji i ryzyko nadmiernego polegania na informacjach przekazywanych przez jednostkę, które są wytwarzane przez zautomatyzowany system jednostki?**

Zrozumienie tendencyjności, przyjęcie do wiadomości możliwości występowania tendencyjności oraz rozpoznanie przyczyn tendencyjności, to pierwsze kroki ku temu, by jej przeciwdziałać. Zachowanie czujności na występowanie tendencyjności i utrzymanie zawodowego sceptycyzmu w trakcie przeprowadzania badania, w tym dokonanie krytycznej oceny dowodów badania, pomoże biegłemu rewidentowi przeciwdziałać ryzyku tendencyjności przy analizie informacji wytworzonych przez zautomatyzowany system jednostki.

<sup>7</sup> Badania pokazują, że osobiste zaangażowanie zwiększa szanse jego realizacji. (Martin, Bassi and Durban Rees, *Commitments, norms and custard creams – a social influence approach to reducing did not attends (DNAs)*, [Zaangażowanie, normy i ciastko budyniowe – metoda zmniejszania liczby osób nieuczestniczących oparta na wpływie społecznym], Journal of the Royal Society of Medicine, marzec 2012 r.)

Do czynności, które biegły rewident może podjąć w odpowiedzi na ryzyko tendencyjności w kierunku automatyzacji lub ryzyko nadmiernego polegania na informacjach wytworzonych przez systemy jednostki, należy:

- Wyraźne ostrzeżenie zespołu wykonującego zlecenie o przypadkach lub sytuacjach, gdzie narażenie na stronniczość w kierunku automatyzacji może być podwyższone oraz podkreślenie wagi zasięgnięcia porady bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie przy planowaniu i przeprowadzaniu procedur badania.

*Przykład:*

W trakcie dyskusji w ramach zespołu wykonującego zlecenie wyżsi rangą członkowie zespołu podkreślili fakt, że jednostka wdrożyła nowy system kosztowy służący śledzeniu rzeczywistych kosztów surowców, które zespół wykonujący zlecenie wykorzystuje w testach wyceny zapasów. Wyżsi rangą członkowie zespołu wykonującego zlecenie bezpośrednio omówili, w jaki sposób narażenie na tendencyjność w kierunku automatyzacji może być w tym przypadku podwyższone, ponieważ jednostka wskazała, że system ten został opracowany specjalnie w celu śledzenia rzeczywistych kosztów i został dokładnie przetestowany. Przypomniano członkom zespołu wykonującego zlecenie o wymogach zawartych w MSB 500 odnośnie do informacji wytwarzanych przez jednostkę.<sup>8</sup> Wyżsi rangą członkowie zespołu wykonującego zlecenie podkreślili także znaczenie zasięgnięcia porady bardziej doświadczonych członków zespołu.

- Zaangażowanie członków zespołu wykonującego zlecenie posiadających specjalistyczne umiejętności i wiedzę lub eksperta biegłego rewidenta w celu pomocy zespołowi wykonującemu zlecenie przy skomplikowanych lub subiektywnych obszarach badania.
- Zmiana rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania, nadzoru lub przeglądu poprzez zaangażowanie bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie, bardziej osobisty nadzór wykonywany częściej lub bardziej dogłębne przeglądy.
- Ocena, czy informacje są wystarczająco wiarygodne, w tym między innymi uzyskanie dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności danych wejściowych do systemów jednostki (patrz dalsze omówienie poniżej w zakresie MSB 500).

Ponadto przestrzeganie MSB pomaga także biegłemu rewidentowi w odpowiedzi na ryzyko tendencyjności w kierunku automatyzacji lub ryzyko nadmiernego polegania na informacjach wytworzonych przez systemy jednostki, na przykład:

- MSB 200 wymaga, aby biegły rewident stosował zawodowy osąd przy planowaniu i przeprowadzaniu badania, oraz by zaplanował i przeprowadził badanie, zachowując zawodowy sceptycyzm, uznając, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.<sup>9</sup> W kontekście nadmiernego polegania na informacjach wytworzonych przez systemy jednostki, ważne jest, aby biegły rewident zachował dociekliwość i krytyczną ocenę dowodów badania nawet, jeśli wiążą się one z informacjami uzyskanymi

<sup>8</sup> MSB 500, *Dowody badania*

<sup>9</sup> MSB 200, *Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragrafy 15-16

ze zautomatyzowanych systemów. Ponadto kwestia stosowania zawodowego osądu jest powtarzana we wszystkich standardach MSB, co przypomina biegłemu rewidentowi, że zawodowy osąd jest wymagany przez cały czas badania.

- Załącznik 5 do MSB 315 (Zmienionego w 2019 r.)<sup>10</sup> zawiera wytyczne dla potrzeb zrozumienia stosowania przez jednostkę technologii informacyjnej (IT) w elementach składowych systemu kontroli wewnętrznej. Załącznik 6 przedstawia okoliczności dotyczące zrozumienia ogólnych kontroli IT. Załączniki te pomagają biegłemu rewidentowi w zrozumieniu sposobu wykorzystania technologii przez jednostkę, przez co zmniejszają ryzyko nadmiernego polegania, w trakcie przeprowadzania procedur badania, na informacjach wytworzonych przez systemy jednostki.
- MSB 500 wymaga od biegłego rewidenta rozważenia stosowności i wiarygodności informacji, które będą wykorzystane jako dowody badania.<sup>11</sup> Przy korzystaniu z informacji wytworzonych przez jednostkę, MSB 500 wymaga także od audytora – w zakresie niezbędnym w danych okolicznościach – uzyskania dowodów badania dotyczących dokładności i kompletności informacji oraz oceny, czy informacje te są wystarczająco precyzyjne i szczegółowe dla potrzeb biegłego rewidenta.<sup>12</sup> Niezależnie od tego, czy wykorzystywana jest technologia czy nie, stosowanie zawodowego sceptycyzmu może obejmować rozważenie wystarczalności i odpowiedniości dowodów badania w świetle danych okoliczności, co pomaga zmniejszyć ryzyko nadmiernego polegania przez biegłego rewidenta na jakiegokolwiek informacji, na przykład informacji z Internetu, wyciągach danych z systemów jednostki, raportach generowanych przez system lub zestawieniach i prognozach przygotowanych przez jednostkę.

#### 4. Jak biegły rewident może zareagować na tendencyjność w kierunku automatyzacji oraz ryzyko nadmiernego polegania w przypadku korzystania z własnych ZNT?

Zrozumienie tendencyjności w kierunku automatyzacji oraz przyjęcie do wiadomości możliwości jej wystąpienia oraz jej przyczyn stanowi pierwszy krok do reakcji na nią. Do czynności, które biegły rewident może podjąć w celu łagodzenia ryzyka tendencyjności w kierunku automatyzacji przy korzystaniu z własnych ZNT należy:

- Wyraźne ostrzeżenie zespołu wykonującego zlecenie o przypadkach lub sytuacjach, gdzie tendencyjność w kierunku automatyzacji może być większa.
- Podkreślenie wagi zasięgnięcia porady bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie przy planowaniu i przeprowadzaniu procedur badania.

##### *Przykłady zasięgnięcia porady bardziej doświadczonych członków zespołu wykonującego zlecenie*

Biegły rewident dużego centrum ogrodniczego korzysta ze zautomatyzowanego narzędzia do testowania zapisów księgowych. Narzędzie to zostało zaprogramowane w celu analizowania wszystkich zapisów księgowych i pobiera te, które stosują się do 50

<sup>10</sup> MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.), *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia* (stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się począwszy od 15 grudnia 2021 roku i później)

<sup>11</sup> MSB 500, paragraf 7

<sup>12</sup> MSB 500, paragraf 9

typowych algorytmów do rozważenia przez biegłego rewidenta (np. zapisy księgowe dokonane w weekendy, zapisy księgowe kończące się na 999, itd.).

Uznając potencjalną możliwość wystąpienia tendencyjności w kierunku automatyzacji, (która w tych okolicznościach wykonywałaby wszystkie 50 algorytmów dotyczących zapisów księgowych bez rozważania), biegły rewident zasięga porady bardziej doświadczonego członka zespołu wykonującego zlecenie. Rozważają, które z 50 algorytmów mają zastosowanie do jednostki (np. „zapisy dokonane w weekend” nie stanowią cechy wysokiego ryzyka, gdyż transakcje sprzedaży są automatycznie księgowane, a centrum ogrodnicze otwarte jest w dni robocze, jednakże zapisy księgowe kończące się na 999 lub 000 były wyjątkowe). Ponadto przypominają sobie, że centrum ogrodnicze jest zamknięte w grudniu i styczniu, a zatem zapisy dotyczące przychodów dokonane w tych miesiącach powinny zostać wybrane do testów zapisów księgowych. Biegły rewident projektuje swój własny algorytm w narzędziu do badania zapisów księgowych w celu wychwycenia takich zapisów.

- Zaangażowanie członków zespołu wykonującego zlecenie posiadających specjalistyczne umiejętności i wiedzę lub eksperta biegłego rewidenta w celu pomocy zespołowi wykonującemu zlecenie przy skomplikowanych lub subiektywnych obszarach badania.

Ponadto przestrzeganie MSB pomaga także biegłemu rewidentowi w reakcji na ryzyko tendencyjności w kierunku automatyzacji lub ryzyko nadmiernego polegania na technologii w przypadku wykorzystywania własnych ANT, na przykład:

- MSB 220 (Zmieniony) wymaga, by partnerzy odpowiedzialni za zlecenie ponosili odpowiedzialność za odpowiednie wykorzystanie zasobów.<sup>13</sup> Polityki i procedury firmy audytorskiej mogą pomóc w tym względzie, jako że mogą zapobiec niewłaściwemu poleganiu przez zespół wykonującemu zlecenie na założeniu, że dane wyjściowe z ZNT są zawsze dokładne lub odpowiednie (patrz Pytanie 2).
- MSB 330 wymaga od biegłego rewidenta zaprojektowania i przeprowadzenia procedur badania, które odpowiadają na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia.<sup>14</sup> Zatem biegły rewident może potrzebować rozważyć, czy jego reakcje i procedury (w tym wykorzystanie ZNT) odpowiadają na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, obniżając przez to ryzyko nadmiernego polegania przez biegłego rewidenta na którejś konkretnej procedurze.

**Stosowanie zawodowego osądu pomaga biegłemu rewidentowi przeciwdziałać nadmiernemu poleganiu.** Biegły rewident ma obowiązek stosowania zawodowego osądu przez cały czas badania, na przykład przy ustalaniu:

- Istotności;
- Oszacowania ryzyk;
- Rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania;
- Czy, aby osiągnąć cele MSB, należy wykonać więcej pracy;

<sup>13</sup> MSB 220 (zmieniony), paragraf 28

<sup>14</sup> MSB 330, *Reakcje biegłego rewidenta na ryzyka*, paragrafy 5-6



- Oceny osądów stosowanych przez kierownictwo przy stosowaniu obowiązujących w jednostce ramowych założeń sprawozdawczości finansowej; oraz
- Racjonalności szacunków dokonanych przez kierownictwo przy sporządzaniu sprawozdania finansowego.

ZNT mogą pomóc biegłemu rewidentowi w wyżej wymienionych obszarach. Niemniej zawodowy osąd biegłego rewidenta pozostaje niezbędny w celu uzupełnienia danych wyjściowych z ZNT, na przykład:

Biegły rewident używa narzędzia do kalkulowania istotności z wykorzystaniem informacji finansowych jednostki oraz branży, w której jednostka działa. Narzędzie to stosuje wcześniej ustalony wzorzec oparty na wyborze branży oraz wcześniej ustalone wartości procentowe uwzględniające wzorzec.

Zawodowy osąd jest wymagany do ustalenia wzorca narzędzia (czy też uzgodnienia go) oraz ustalenia odpowiedniej wartości procentowej do zastosowania dla tego wzorca, ponieważ biegłemu rewidentowi mogą być znane inne czynniki, które mogły nie zostać uwzględnione w tak przedefiniowanym wzorcu oraz wartości procentowych wykorzystywanych przez to narzędzie, jak na przykład sposób finansowania jednostki lub jej struktura właścicielska.

Biegły rewident używa narzędzia do analizy informacji finansowych jednostki w celu identyfikacji istotnych sald, nietypowych korelacji (np. wzrost przychodów przy spadku należności) oraz dużych fluktuacji tak, aby rozpoznać potencjalne ryzyka istotnego zniekształcenia.

Zawodowy osąd jest wymagany do ustalenia, czy istnieje ryzyko istotnego zniekształcenia, ponieważ mogą występować inne okoliczności, których narzędzie nie uwzględniło (takie jak nieskuteczne kontrole lub wysoka fluktuacja kadr w dziale rachunkowości), a które mogą wskazywać na dodatkowe ryzyka istotnego zniekształcenia.

Zapraszamy do śledzenia nas w mediach społecznościowych, aby być na bieżąco ze standardami i wprowadzanymi zmianami.



[Zarejestruj się i zapisz na aktualizacje przesyłane na twoją skrzynkę pocztową.](#)

## O IAASB

Celem International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) jest służyć interesowi publicznemu poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, atestacji i innych powiązanych standardów oraz ułatwianie ujednoczenia międzynarodowych i krajowych standardów badania i atestacji, podnosząc w ten sposób jakość i spójność praktyki na całym świecie oraz wzmacniając zaufanie opinii publicznej do zawodów w obszarze rewizji finansowej i usług atestacyjnych w skali globalnej.

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (rada odpowiedzialna za nadzór nad realizacją interesu publicznego), która nadzoruje działalność IAASB, oraz IAASB Consultative Advisory Group (grupa konsultacyjno-doradcza), zapewniająca wsparcie w zakresie kwestii dotyczących interesu publicznego w procesie opracowywania wspomnianych wyżej standardów i wytycznych. Struktury i procesy, które wspomagają działalność IAASB, wspiera International Federation of Accountants (IFAC).

---

Struktury i procesy, które wspierają działalność IAASB są udostępniane przez International Federation of Accountants®, czyli IFAC®. IAASB i IFAC nie przyjmują odpowiedzialności z tytułu szkód poniesionych przez osoby, które podejmują działania bądź się od nich powstrzymują na podstawie materiału zawartego w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy taka szkoda jest wynikiem zaniedbania, czy wynika z innej przyczyny.

Copyright © March 2021 by IFAC. Wszystkie prawa zastrzeżone.

„International Auditing and Assurance Standards Board” [Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych], „International Standards on Auditing” [Międzynarodowe Standardy Badania], „International Standards on Assurance Engagements” [Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych], „International Standards on Review Engagements” [Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu], „International Standards on Related Services” [Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych], „International Standards on Quality Control” [Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości], „International Auditing Practice Notes” [Notatki Międzynarodowej Praktyki Rewizji Finansowej], „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN”, oraz logo IAASB logo stanowią znaki towarowe IFAC, bądź też znaki towarowe i znaki usługowe IFAC zarejestrowane w Stanach Zjednoczonych Ameryki i innych państwach.

W celu uzyskania informacji w sprawie praw autorskich, znaków towarowych i zezwoleń, proszę przejść do zakładki [zezwolenia](#) lub wysłać e-mail na adres: [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Niniejszy dokument *Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: Często zadawane pytania dotyczące ryzyka nadmiernego polegania na technologii – Korzystanie z ZNT oraz z informacji wytworzonych systemy jednostki*, opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w marcu 2021 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w kwietniu 2021 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: Często zadawane pytania dotyczące ryzyka nadmiernego polegania na technologii – Korzystanie z ZNT oraz z informacji wytworzonych systemy jednostki* w języku angielskim © 2021 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: Często zadawane pytania dotyczące ryzyka nadmiernego polegania na technologii – Korzystanie z ZNT oraz z informacji wytworzonych systemy jednostki* w języku polskim © 2021 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Non-Authoritative Support Material Related to Technology: Frequently Asked Questions (FAQ) Addressing the Risk of Overreliance on Technology – Use of ATT and Use of Information Produced by the Entity’s Systems*, March 2021.

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).

Przetłumaczony przez:

