Rocznik Audytu i Rachunkowości 2023

Zawodowy sceptycyzm audytora w warunkach niepewności gospodarczej

Beata Zyznarska-Dworczak

(https://orcid.org/0000-0002-0827-2583)

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest ocena, jak współczesne warunki niepewności gospodarczej (okres pandemiczny i post-pandemiczny, inwazja Rosji na Ukrainę, wysoka inflacja, cyberprzestępczość, przejawy kryzysu ekologicznego) wpływają na znaczenie zawodowego sceptycyzmu audytora.

Metodyka/podejście badawcze: Główną metodą badawczą jest ocena krajowych standardów badania i opracowań zawodowych oraz pogłębiony przegląd literatury naukowej. Do przeprowadzenia badania bibliometrycznego wykorzystano dane z bazy *Web of Science,* a do prezentacji wyników badania oprogramowanie *Biblioshiny for Bibliometrix*. W artykule zastosowano metody analizy i syntezy.

Wyniki: Artykuł prezentuje pozytywne i normatywne podejście wobec zawodowego sceptycyzmu audytora w badaniu sprawozdania finansowego jednostki funkcjonującej w warunkach niepewności, przy czym niepewność występuje na wielu płaszczyznach gospodarczych, mających znaczenie dla działalności biznesowej. W ujęciu pozytywnym artykuł ukazuje znaczenie zawodowego sceptycyzmu wynikające ze zmian sprawozdawczości finansowej w czasach niepewności. W ujęciu normatywnym wskazuje obowiązujące standardy w analizowanym zakresie, a także kierunki zmian znaczenia zawodowego sceptycyzmu.

Ograniczenia/implikacje badawcze: Ograniczeniem badawczym jest wnioskowanie na podstawie wyników badań przedstawionych w piśmiennictwie naukowym i opracowaniach zawodowych. Ich uzupełnienie o autorskie badania empiryczne pozwoliłoby na pogłębienie przeprowadzonej analizy, co może stanowić przyszłą ścieżkę badań. Artykuł służy bowiem ukazaniu wpływu niepewności na znaczenie zawodowego sceptycyzmu w perspektywie *ex-post*, ukazując dotychczasowe zmiany, jak również

ISSN 2956-9605 ONLINE

www.pana.gov.pl

ex-ante, czyli w perspektywie ewoluowania analizowanej koncepcji. Implikacje badawcze artykułu mają zatem charakter zarówno praktyczny, jak i teoretyczny.

Oryginalność/wartość: Brak wyczerpujących badań naukowych w określonym powyżej obszarze wskazuje lukę badawczą, którą artykuł częściowo uzupełnia. Przyczynia się do zrozumienia wpływu niepewności gospodarczej na sprawozdawczość i rewizję finansową, w tym na znaczenie zawodowego sceptycyzmu. Zaprezentowane wnioski mogą być przydatne zarówno dla teorii, jak i praktyki audytu finansowego.

Słowa kluczowe: audytor, biegły rewident, audyt finansowy, rewizja finansowa, zawodowy sceptycyzm, inflacja, niepewność, pandemia, wojna.

Wprowadzenie

Obecne warunki niepewności gospodarczej wynikają w dużej mierze z szoku cywilizacyjnego wywołanego pandemią COVID-19. W następstwie pandemii wiele gospodarek rozwiniętych doświadczyło inflacji o intensywności niespotykanej od kilku dekad. Równolegle inwazja Rosji na Ukrainę przyczyniła się do ograniczonej przewidywalności funkcjonowania rynków finansowych, przerwanych łańcuchów dostaw, baniek zakupowych, a także niestabilnych warunków dostaw energii i jej cen. Niepewność gospodarcza implikuje niepewność biznesową, ograniczającą bezpieczeństwo finansowe jednostek gospodarczych, a w konsekwencji możliwość przewidywania kontynuowania przez nie działalności. W ostatnim czasie rosnąca niepewność wpłynęła na odpowiedzialność jednostek i ich sposób podejścia do rozliczalności (*accountability*) z efektów działalności, w związku z czym należy się spodziewać zmian w sprawozdawczości finansowej, jak również sprawozdawczości z zakresu rozwoju zrównoważonego (Zyznarska-Dworczak i in., 2023). Jednocześnie kryzys związany z niepewnymi warunkami działalności przyczynia się do większego ryzyka manipulacji ujawnianymi wynikami finansowymi i niefinansowymi (Austin, 2022; Chen i in., 2022; Hsu, Yang, 2022; IESBA, CPA, 2020; Ozili, 2021; Zhu et al., 2021; Zyznarska-Dworczak, Rudžionienė, 2022).

Nieprzewidywalna i niestabilna przyszłość sprawia, że założenia leżące u podstaw zawartości sprawozdań finansowych mogą stać się obarczone większym ryzykiem, niż pierwotnie zakładane (Zyznarska-Dworczak, 2023). Warunki niepewności mogą bowiem potęgować ryzyko istotnego zniekształcenia, które jest nowe lub nasilone w danych okolicznościach (IAASB, 2020). Implikuje to silniejsze znaczenie zawodowego sceptycyzmu biegłego rewidenta, służącego zasadniczo identyfikacji okoliczności lub

warunków stronniczości kierownictwa oraz określeniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu odpowiednich procedur badania (par. A55 KSB 540).

Wyznaczenie kierunków rozwoju koncepcji zawodowego sceptycyzmu pod wpływem zmian w sprawozdawczości finansowej wymaga pogłębionej analizy przesłanek zmian w świetle teorii pozytywnych, a także analizy normatywnych rozwiązań przyczyniających się do zapewniania interesariuszom zewnętrznym wiarygodnych sprawozdań finansowych i sprawozdań z badania. Brak wyczerpujących badań w tym obszarze badawczym wskazuje lukę badawczą. Artykuł częściowo ją niweluje, przyczyniając się do zrozumienia wpływu niepewności gospodarczej na sprawozdawczość i rewizję finansową, w tym znaczenie zawodowego sceptycyzmu.

Celem artykułu jest ocena, jak współczesne warunki niepewności gospodarczej (okres pandemiczny i post-pandemiczny, inwazja Rosji na Ukrainę, inflacja, cyberprzestępczość, przejawy kryzysu ekologicznego) wpływają na znaczenie zawodowego sceptycyzmu audytora. W realizacji celu wykorzystano analizę standardów badania oraz pogłębiony przegląd literatury naukowej i praktycznych opracowań zawodowych. W holistycznej interpretacji i kategoryzacji literatury zastosowano badanie bibliometryczne na podstawie bazy *Web of Science*. Do prezentacji jego wyników wykorzystano oprogramowanie *Biblioshiny for Bibliometrix*.

Zaprezentowane w artykule wnioski mogą być przydatne zarówno dla teorii, jak i praktyki. W ujęciu pozytywnym artykuł ukazuje znaczenie zawodowego sceptycyzmu wynikające ze zmian w sprawozdawczości jednostek gospodarczych w czasach niepewności. Artykuł wskazuje pożądane kierunki zmian w analizowanym obszarze w oparciu o normatywne stanowiska prezentowane w literaturze, jak i w opracowaniach zawodowych.

1. Wpływ niepewności gospodarczej na sprawozdawczość i rewizję finansową

Niepewność jest cechą nieodłączną rachunkowości, jak i rewizji finansowej. Założenia koncepcyjne sprawozdawczości finansowej wydane przez Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (2018) odnoszą się 83 razy do „niepewności", głównie w kontekście niepewności istnienia, niepewności wyniku i niepewności wyceny (Zyznarska-Dworczak, 2022, s. 164). Z kolei KSB 540 *„Badanie szacunków księgowych i powiązanych ujawnień"* odnosi się do niepewności 131 razy, głównie w znaczeniu niepewności szacowania.

Na znaczenie niepewności zwraca uwagę Europejski Urząd Nadzoru Giełd i Papierów Wartościowych (European Securities and Markets Authority – ESMA), podkreślając obowiązek zapewnienia spójności między (ESMA, 2022):

1) osądami i szacunkami przyjętymi w sprawozdaniu finansowym i związaną z tym niepewnością, w tym także informacjami związanymi z wartością

bilansową aktywów lub pasywów narażonych na ryzyko powstania istotnych korekt na skutek zmiany klimatu, zgodnie z paragrafem 125 lit. b) MSR 1;
2) informacjami ujawnionymi w zakresie ryzyka związanego z klimatem i niepewności w sprawozdaniu zarządu z działalności i oświadczeniu na temat informacji niefinansowych.

Odzwierciedlenie niepewności w sprawozdawczości finansowej wymaga przede wszystkim profesjonalnego osądu kierownictwa w zakresie podstaw kontynuacji działalności jednostki gospodarczej, a także założeń leżących u podstaw szacowania wartości bilansowych i wynikowych, w tym dotyczących (por. par. A1 KSB 540):

- kalkulacji rezerw;
- zobowiązań z tytułu świadczeń emerytalnych;
- aktualizacji wartości zapasów;
- sposobu amortyzacji aktywów trwałych i wyposażenia;
- wyceny instrumentów finansowych w wartości godziwej;
- aktywów finansowych w wartości bieżącej na podstawie zdyskontowanych przyszłych przepływów pieniężnych;
- aktywów w oparciu o oczekiwane przyszłe wyniki ważone prawdopodobieństwem;
- oceny wyników toczącego się sporu sądowego;
- rozliczenia przychodów i kosztów kontraktów długoterminowych.

Niepewność szacowania tych wartości wynika z *„nieodłącznego ograniczenia dotyczącego wiedzy lub danych”*, które może prowadzić do *„nieodłącznego subiektywizmu i zmienności wyników pomiaru”* (par. 2 KSB 540). Istnieje bowiem ryzyko znaczącego poziomu stronniczości kierownictwa i oportunizmu w zakresie manipulacji wynikami wokół uznaniowych wejściowych danych dla szacunków (Lau, 2021).

Nieodłączna niepewność w sprawozdawczości jest obecnie potęgowana niepewnością gospodarczą i biznesową funkcjonowania jednostek gospodarczych. Według ESMA (ESMA 2022) jednoczesne występowanie skutków pandemii, inflacji, wzrostu stóp procentowych, pogorszenia klimatu biznesowego, ryzyka geopolitycznego oraz – szerzej – niepewnej przyszłości wymaga szczególnej ostrożności w uwzględnieniu w sprawozdawczości finansowej wpływu otoczenia makroekonomicznego, kwestii związanych z klimatem, a także inwazji Rosji na Ukrainę. Na obecne warunki „niepewności” zwraca także uwagę Komitet Standardów Rachunkowości (KSR) w *Rekomendacjach – Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności za 2022 r. w warunkach niepewności otoczenia gospodarczego* wydanych w styczniu 2023 r. (KSR, 2023). Określa je jako stan spowodowany zmianami otoczenia gospodarczego na skutek m.in. wzrostu inflacji i stóp procentowych, istotnymi zmianami kursów walut obcych, rosnącymi kosztami surowców i pracy, czy też sytuacją na rynku energii i ciepła, które mogą mieć negatywny wpływ na działalność jednostki, w tym na zdolność jednostki do kontynuacji działalności. KSR zwraca uwagę, że niepewność

towarzysząca obecnie działalności jednostek powinna być przesłanką szczególnie rozważnej oceny (por. ESMA, 2022; KSR, 2023; Zyznarska-Dworczak, 2023):

- w zakresie kontynuacji działalności;
- przesłanek ryzyka zniekształcenia informacji wskutek stosowania uproszczonych metod inwentaryzacji oraz uproszczonej wyceny wyrobów i usług;
- okoliczności decydujących o utworzeniu długoterminowych rezerw i czynników wpływających na ich wycenę, w tym wysokość stopy dyskontowej i innych założeń aktuarialnych;
- wpływu inflacji i sytuacji makroekonomicznej na wycenę bilansową, w tym prognoz przepływów pieniężnych na potrzeby testów na utratę wartości aktywów niefinansowych;
- zrozumienia funkcjonowania systemów informacyjnych, w tym funkcjonujących w środowisku IT;
- ujawnień w sprawozdaniu finansowym i sprawozdaniu zarządu z działalności, w tym umożliwiających ocenę ekspozycji podmiotu na ryzyko stóp procentowych, ryzyko zmian cen towarów i powiązane z tym ryzyko płynności aktywów i zdolności płatniczej.

Bieżąca praktyka polskich spółek w obszarze sprawozdawczości finansowej może wskazywać na istnienie szeregu czynników ograniczających zapewnianie jakości sprawozdań finansowych. Pośród nich są takie jak (Kutera, Baklarz, 2022):

- brak istotnego zainteresowania ze strony rad nadzorczych jakością sprawozdawczości finansowej, w tym brak komunikacji z audytorem;
- powierzenie prowadzenia ksiąg rachunkowych biurom rachunkowym przy jednoczesnym braku kontroli wewnętrznej;
- nacisk na podatkowe prowadzenie ksiąg rachunkowych, jako pierwszoplanowe zadanie rachunkowości jednostki;
- niska dbałość o sprawozdawczość śródroczną;
- kierowanie się w wyborze firmy audytorskiej wyłącznie ceną za usługę rewizji finansowej.

Niepewność wynikająca ze współczesnych warunków może zwiększać ryzyko istotnego zniekształcenia prezentowanych wyników poprzez celowe lub niecelowe działanie kierownictwa (Zyznarska-Dworczak, 2023). Kierownictwo może odczuwać presję na zmianę lub zniekształcenie wyników finansowych i obrazu sytuacji finansowej jednostki w celu osiągnięcia przez nią zamierzeń, uniknięcia upadłości lub zajęcia egzekucyjnego, utrzymania bazy klientów, pozyskania finansowania w formie długu lub kapitału, bądź też spełnienia kryteriów uzyskania pomocy rządowej (IESBA, CPA, 2020). Ponadto, przesunięcie uwagi kierownictwa i osób sprawujących nadzór na bardziej pilne potrzeby jednostki, takie jak sprawy finansowe i operacyjne związane z przetrwaniem w warunkach kryzysu, może skutkować osłabieniem środowiska

kontroli, co z kolei stwarza więcej możliwości dla oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub zawłaszczenia majątku (IESBA, CPA, 2020).

Oszustwa finansowe w erze pandemicznej i post-pandemicznej stają się bardziej wyrafinowane i podstępne (Zhu i in., 2021), co potwierdzają badania empiryczne prowadzone w wymiarze międzynarodowym (Hsu, Yang, 2022; Šušak, 2020; Zhu i in., 2021). Celowa manipulacja dotyczy zarówno informacji finansowej, jak i niefinansowej (Zyznarska-Dworczak, 2022) i ma służyć zwiększaniu wartości raportujących podmiotów (Brooks i in., 2022; Fijałkowska, Zyznarska-Dworczak, 2017; Lee i in. 2023), oczekiwanej przez ich interesariuszy.

Wobec rosnącej niepewności gospodarczej Rada Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) podkreśla kluczowe znaczenie zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas przeprowadzania procedur audytu i apeluje do audytorów o większą świadomość możliwości popełnienia oszustwa lub błędu w sprawozdawczości finansowej (IAASB, 2020). Brak wystarczającego zawodowego sceptycyzmu jest bowiem często wymieniany jako powód, dla którego biegli rewidenci nie wykrywają istotnych zniekształceń (np. Beasley i in., 2001; Benston, Hartgraves, 2002; Quadackers i in., 2014).

2. Znaczenie zawodowego sceptycyzmu według krajowych standardów badania

Zawodowy sceptycyzm jest jednym z podstawowych zagadnień rewizji finansowej. Biegły rewident, przeprowadzając badanie, wykonując usługę atestacyjną inną niż badanie lub usługę pokrewną działa w interesie publicznym i przestrzega zasad etyki zawodowej, w szczególności zawodowego sceptycyzmu (art. 69 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 2017 r., zwanej dalej Ustawą). Koncepcja ta oznacza takie zachowanie, które polega na krytycznym nastawieniu biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, czujności wobec warunków mogących wskazywać na ewentualne zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem oraz krytyczną ocenę zebranych dowodów badania (art. 68 pkt 2) Ustawy). Zawodowy sceptycyzm ma cechować zarówno biegłego rewidenta, jak i firmę audytorską (art. 69 ust. 2. Ustawy) i oznaczać krytyczne podejście w trakcie całego procesu badania, łącznie z etapem planowania jego przebiegu. Należy przy tym mieć na względzie, że mogły zaistnieć okoliczności, w tym błąd lub oszustwo, powodujące istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych podlegających badaniu. Na postawę biegłego rewidenta lub firmy audytorskiej, respektujących zawodowy sceptycyzm, nie powinny wpływać wcześniejsze doświadczenia dotyczące uczciwości i rzetelności kierownictwa badanej jednostki oraz osób odpowiedzialnych za zarządzanie, w tym jej ład korporacyjny (art. 69 ust. 2. Ustawy).

Zawodowy sceptycyzm zarówno firmy audytorskiej, jak i członka zespołu badającego sprawozdanie finansowe uwypuklają także wymagania etyczne adresowane do

biegłych rewidentów, a zawarte w *Kodeksie etyki dla zawodowych księgowych* opracowanym przez The International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA. Kodeks ten wskazuje przy tym na wzajemne powiązanie koncepcyjne zawodowego sceptycyzmu z podstawowymi zasadami rewizji, takimi jak: uczciwość, obiektywizm, kompetencje zawodowe, należyta staranność, zachowanie poufności i profesjonalne postępowanie (par. 120.13 A1, Kodeks IESBA). Ponadto, zgodnie z par. 120.12 A1 Kodeksu zachowanie zawodowego sceptycyzmu jest warunkiem zarówno niezależności umysłu, jak i wizerunku biegłego rewidenta.

W żadnej z wymienionych powyżej regulacji nie jest wskazana wprost definicja „zawodowego sceptycyzmu firmy audytorskiej", co zostało krytycznie przedstawione w *Komentarzu do ustawy o biegłych rewidentach* (Ślebzak, 2018, art. 68). Także krajowe standardy badania (KSB) nie wskazują terminu „zawodowego sceptycyzmu firmy audytorskiej", a posługują się jedynie określeniem „zawodowy sceptycyzm biegłego rewidenta"[1]. Par. 7 KSB 200, wskazuje, że standardy wymagają, aby biegły rewident zachowywał zawodowy sceptycyzm podczas planowania i przeprowadzania badania. Oczekuje się, żeby biegły kierował się dociekliwością, wyczuleniem na warunki mogące wskazywać na możliwe zniekształcenie spowodowane błędem lub oszustwem oraz krytycyzmem przy ocenie dowodów badania [par. 13 pkt l) KSB 200]. Zgodnie z par. 15 KSB 200 biegły powinien być świadom tego, że mogą istnieć okoliczności powodujące istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego (szerzej par. A20-A24) i powinien być wyczulony na przykład na (par A20):

- sprzeczności w uzyskanych dowodach badania;
- informacje podważające wiarygodność dokumentów oraz odpowiedzi na pytania, wykorzystywanych jako dowód w badaniu;
- różne warunki mogące wskazywać na możliwość oszustwa;
- okoliczności wskazujące na potrzebę przeprowadzenia dodatkowych procedur badania oprócz tych wymaganych przez standardy (MSB/KSB).

Zawodowy sceptycyzm jest niezbędny w krytycznej ocenie dowodów badania i może wiązać się z zasadnym kwestionowaniem dowodów zgromadzonych w celu badania oraz odpowiedzi na zapytania i innych informacji uzyskanych od kierownika jednostki i osób sprawujących nadzór nad jednostką (par. A22 KSB 200).

Współczesne warunki niepewności potęgują znaczenie zawodowego sceptycyzmu. Szczególnie odczuwalne jest to podczas samego badania, gdy biegły rewident dąży do obniżenia ryzyka (par. A21 KSB 200):

[1] [Przyp. Redakcji]: Brak zdefiniowania „zawodowego sceptycyzmu firmy audytorskiej" wynikać może z faktu, iż „sceptycyzm" jako postawa może być atrybutem jedynie człowieka, podobnie jak wszystkie wartości etyczne. Jednakże firma audytorska jest otoczeniem, w którym „zawodowy sceptycyzm" jako postawa działania ludzi w niej zatrudnionych powinien być pielęgnowany, ze względu na dbanie o profesjonalizm jej funkcjonowania.

- przeoczenia nietypowych okoliczności;
- nadmiernego generalizowania przy wyciąganiu wniosków na podstawie obserwacji zebranych podczas badania;
- stosowania nieodpowiednich założeń przy ustalaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu procedur badania oraz ocenie ich wyników.

Ponadto obecnie, gdy szacunki kierownictwa mających znaczenie dla oceny zdolności badanej jednostki do kontynuowania działalności są obciążone szczególnie wysokim ryzykiem, biegły rewident/firma audytorska powinien zachować zawodowy sceptycyzm w wobec szacunków dotyczących (art. 69 ust. 3 Ustawy) wartości godziwej i utraty wartości aktywów, rezerw i przyszłych przepływów pieniężnych. Taka potrzeba wynika przede wszystkim z faktu, że wycena wymienionych kategorii może być szczególnie wrażliwa na wpływ atrybutów niepewności w biznesowym działaniu i otoczeniu. Wobec tego wymienione obszary wymagają wyostrzenia uważności w badaniu, co przekłada się wprost na wzmożenie zawodowego sceptycyzmu. Ta kwestia jest szczególnie ważna w okresach badania sprawozdań finansowych po roku 2020.

3. Znaczenie zawodowego sceptycyzmu w badaniach naukowych w latach 1993-2023

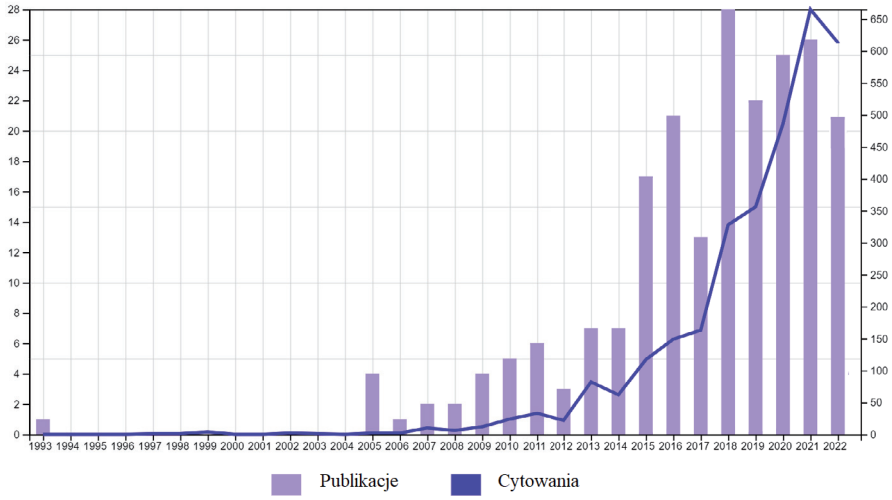
3.1. Podstawowe założenia badania bibliometrycznego

Na potrzeby niniejszej publikacji do oceny zmian znaczenia zawodowego sceptycyzmu zastosowano analizę bibliometryczną. W tym celu wygenerowano lokalną bazę artykułów dostępnych w bazie Web of Science opublikowanych w latach 1901-2022. Do bazy przyjęto badania, które spełniają następujące kryteria: „professional skepticism", jeden z głównych obszarów tematycznych, badania należą do obszaru naukowego z zakresu ekonomii lub zarządzania. Na tej podstawie otrzymano 172 publikacje z lat 1993-2022. Trend intensywności publikacji i cytowań przedstawia rysunek 1.

W przedstawionym okresie można wyróżnić trzy fazy, pokrywające się z ostatnimi dekadami. W pierwszej dekadzie pojawiały się pojedyncze artykuły na temat zawodowego sceptycyzmu, natomiast w drugiej po kilka artykułów rocznie. Istotne zainteresowanie analizowanym tematem cechuje ostatnią dekadę – zarówno pod kątem ilości publikacji (ponad 80% publikacji z okresu objętego badaniem), jak i ich cytowań. Jednak to w ostatnich pięciu latach badania w zakresie zawodowego sceptycyzmu cieszyły się największą popularnością. W tym okresie opublikowano 60% badań z analizowanej bazy lokalnej publikacji z lat 1993-2022.

Analizowane artykuły zostały opublikowane w 74 czasopismach, co oznacza istotne rozproszenie. Najwięcej publikacji w badanym obszarze (43%) opublikowało

sześć renomowanych czasopism specjalizujących się w rachunkowości i audycie finansowym (por. tabela 1.).



Rysunek 1. Analiza trendów publikacji i cytowań badań w zakresie zawodowego sceptycyzmu biegłego rewidenta w latach 1993-2022

Źródło: Baza lokalna z Web of Science, dane na 28.03.2023 r.

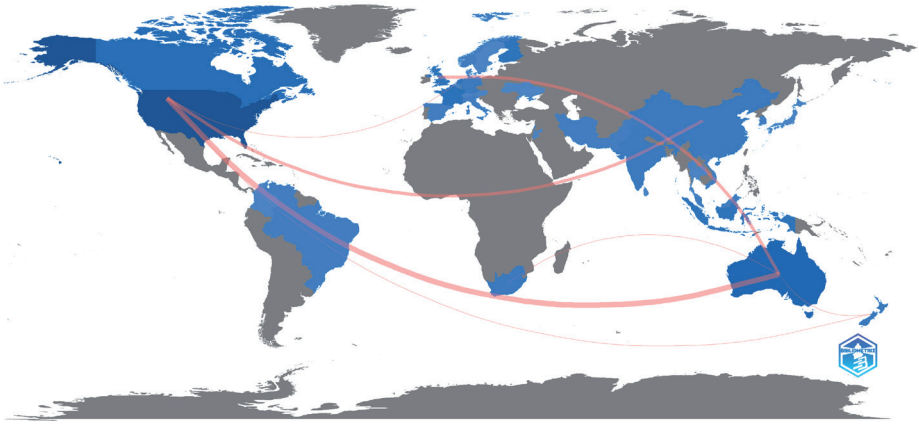
Tabela 1. Czasopisma publikujące najwięcej badań naukowych z zakresu zawodowego sceptycyzmu audytora w latach 1993-2022

Czasopismo	Udział publikacji
Auditing: A Journal of Practice Theory	10.112%
Contemporary Accounting Research	9.551%
Accounting Organizations and Society	6.742%
Behavioral Research in Accounting	5.618%
Managerial Auditing Journal	5.618%
Accounting Review	5.056%

Źródło: Baza lokalna z *Web of Science*, dane na 28.03.2023 r.

Najwięcej publikacji na temat zawodowego sceptycyzmu audytora pochodzi ze Stanów Zjednoczonych (62%), Australii (13%), Kanady (6%), Francji (4%), Wielkiej Brytania (3%), Finlandii (3%), Indonezji (3%) i Holandii (3%). Baza lokalna nie zawiera artykułów z Polski. Ten obraz, z zestawieniem cech gospodarek wymienionych państw i związanego z nimi ryzyka, może być bogaty w różne interpretacje. Wymagałyby one jednak dalszych komplementarnych badań, które w tym

miejscu nie będą jednak prezentowane. Pochodzenie geograficzne artykułów na temat zawodowego sceptycyzmu i ich wzajemną cytowalność prezentuje rysunek 2.



Rysunek 2. Pochodzenie geograficzne artykułów na temat zawodowego sceptycyzmu audytora i ich wzajemna cytowalność w latach 1993-2022

Źródło: Biblioshiny for Bibliometrics na podstawie bazy lokalnej z Web of Science, dane na 28.03.2023 r.

Dane statystyczne dotyczące cytowalności wskazują na wysokie zainteresowanie tematyką zawodowego sceptycyzmu. Liczba cytowań wyniosła 2516, a średnia cytowalność publikacji 15 (por. tabela 2).

Tabela 2. Dane statystyczne cytowalności publikacji na temat zawodowego sceptycyzmu w latach 1993-2022

Dane	Liczba
Publikacje	172
Cytowania	2516
Średnia cytowalność dla 1 publikacji	15
H-Index	29

Źródło: Baza lokalna z Web of Science, dane na 28.03.2023 r.

Uogólniając wyniki badań naukowych w obszarze zawodowego sceptycyzmu biegłego rewidenta można zauważyć, że wskazują one na potrzebę pogłębionego analizowania

tej postawy w badaniu audytorskim. Autorzy badań nnie tylko starają się w drodze podejścia pozytywnego zgłębić mechanizmy rządzące wykorzystaniem tej cechy zachowania biegłego rewidenta w praktyce, ale również w dużej części wskazują na normatywne przekonanie o potrzebie zmian dostosowawczych rozumienia tej cechy do nowych warunków funkcjonowania badanych jednostek gospodarczych.

3.2. Pozytywne podejście do zawodowego sceptycyzmu w świetle badania bibliometrycznego

Podejście pozytywne zastosowane w nauce o rachunkowości tłumaczy rzeczywistość, to znaczy służy objaśnianiu faktów i procesów występujących w praktyce rachunkowości. Odpowiada na pytania „jak jest?" i „dlaczego tak jest?". Czyni to zasadniczo na drodze rozumowania indukcyjnego. Uzyskanie odpowiedzi na te pytania ma umożliwić przewidywanie wielkości ekonomicznych oraz zachowań księgowych, inwestorów lub menedżerów (Zyznarska-Dworczak, 2019, s. 113). Przy formułowaniu wniosków – w świetle pozytywnej teorii – znajdują zastosowanie badania empiryczne polegające na wysuwaniu hipotez i ich sprawdzaniu na podstawie danych uzyskanych za pomocą ankiet, wywiadów, eksperymentów kontrolowanych i analizy przypadków (Szychta, 1996, s. 78–84). Przeprowadzony test bibliometryczny publikacji mieści się w instrumentarium pozytywnego podejścia w nauce o rachunkowości, a skoncentrowany na temacie zawodowego sceptycyzmu pozwala na wskazanie kluczowych obserwacji i wniosków charakteryzujących *status quo* problemu ważnego dla profesjonalizmu zawodu biegłego rewidenta.

Przeprowadzona analiza bibliometryczna wskazuje na następujące słowa kluczowe uszeregowane według częstotliwości występowania w analizowanych artykułach:

- zawodowy sceptycyzm (ang. *professional skepticism*),
- model (ang. *model*),
- wpływ (ang. *impact*),
- oszacowania/ocena (ang. judgments),
- osiągnięcia/dokonania (ang. *performance*),
- ryzyko (ang. *risk*),
- informacja (ang. *information*),
- jakość (ang. *quality*),
- doświadczenie (ang. *experience*),
- zarządzanie (ang. *management*).

Rysunek 3. Częstotliwość występowania słów kluczowych w badaniach naukowych z zakresu zawodowego sceptycyzmu w latach 1993-2022

Źródło: *Biblioshiny for Bibliometrics* na podstawie bazy lokalnej z *Web of Science*, dane na 28.03.2023 r.

Wymienione słowa kluczowe można pogrupować w grupy znaczeniowe, ukazując w ten sposób perspektywę interpretacyjną terminu „zawodowy sceptycyzm" (por. rysunek 4.). Zidentyfikowano trzy główne grupy znaczeniowe „zawodowego sceptycyzmu":

1) zaufanie społeczne (ang. *societal trust*);
2) sceptyczne zachowanie (ang. *skeptical behavior*);
3) jakość audytu (ang. *audit quality*),

Istotny związek znaczeniowy ma również przywództwo partnerskie (ang. partner leadership), a także specjaliści podatkowi (ang. *tax professionals*).

Najsilniejszy związek znaczeniowy ma zaufanie społeczne, jednak, jak podkreślają autorzy badań (Ahn, Akamah, 2022), może mieć ono korzystne i niekorzystne skutki w przeprowadzaniu badań sprawozdań finansowych. Z jednej strony biegły zabiega o zaufanie społeczne, ale „*niskie ryzyko sporów sądowych i długowieczność relacji audytor-kierownictwo wyznaczają ciemną stronę zaufania społecznego*". Dlatego tak ważne jest uwzględnienie pozostałych grup znaczeniowych, akcentujących zapewnianie odpowiednich cech jakościowych audytu, jak i właściwe podejście behawiorystyczne samego audytora.

Znaczenie kluczowych słów w badanym obszarze zmienia się w czasie. W latach 1993-2005 jedynym terminem związanym z zawodowym sceptycyzmem było „ryzyko". W kolejnej dekadzie zmiany na rynkach finansowych, zmiany standardów sprawozdawczości i rewizji finansowej, ale także rosnące znaczenie kategorii szacunkowych, przyczyniły się do narastającej siły takich terminów jak: model, szacowanie, wyniki i informacja. W ostatnich czterech latach najwyraźniej wzrosło znaczenie badań w zakresie samego znaczenia zawodowego sceptycyzmu (*stricte)*, a także modelu i ryzyka.

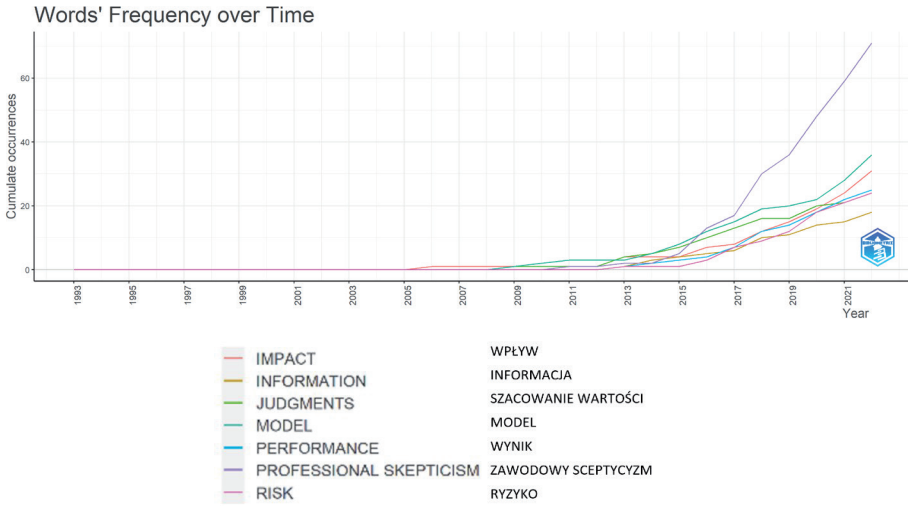
professional skepticism	zawodowy sceptycyzm
societal trust	zaufanie społeczne
skeptical behavior	ceptyczne zachowanie
audit quality	jakość audytu
fraud risk	ryzyko oszustwa
partner leadership	przywództwo partnerskie
tax professional	specjaliści podatkowi
impact	wpływ
centrality	centralność

Rysunek 4. Grupy znaczeniowe terminu „zawodowy sceptycyzm" w latach 1993-2022

Źródło: Biblioshiny for Bibliometrics na podstawie bazy lokalnej z Web of Science, dane na 28.03.2023 r.

W kolejnej dekadzie zmiany na rynkach finansowych, zmiany standardów sprawozdawczości i rewizji finansowej, ale także rosnące znaczenie kategorii szacunkowych, przyczyniły się do narastającej siły takich terminów jak: model, szacowanie, wyniki i informacja. W ostatnich czterech latach najwyraźniej wzrosło znaczenie badań w zakresie samego znaczenia zawodowego sceptycyzmu (*stricte*), a także modelu i ryzyka.

W kolejnej dekadzie zmiany na rynkach finansowych, zmiany standardów sprawozdawczości i rewizji finansowej, ale także rosnące znaczenie kategorii szacunkowych, przyczyniły się do narastającej siły takich terminów jak: model, szacowanie, wyniki i informacja (rysunek 5.) W ostatnich czterech latach najwyraźniej wzrosło znaczenie badań w zakresie samego znaczenia zawodowego sceptycyzmu (*stricte*), a także modelu i ryzyka.

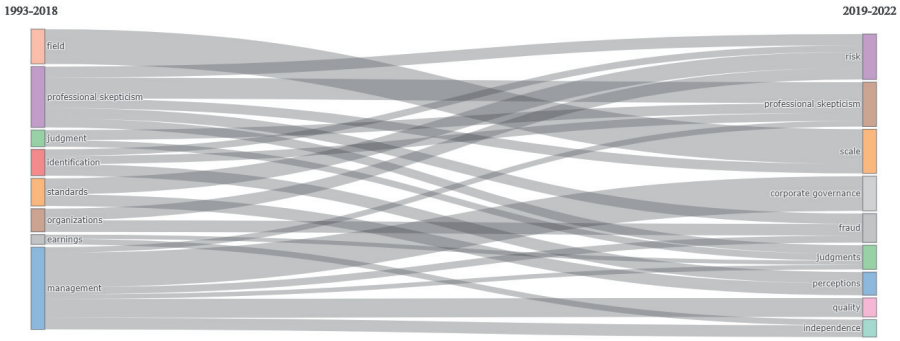


Rysunek 5. Zmienność częstotliwości występowania słów kluczowych w badaniach naukowych z zakresu zawodowego sceptycyzmu w latach 1993-2022

Źródło: *Biblioshiny for Bibliometrics* na podstawie bazy lokalnej *Web of Science*, dane na 28.03.2023 r.

Na utrzymujące się wysokie znaczenie ryzyka w badaniach naukowych z zakresu zawodowego sceptycyzmu wskazują wyniki analizy zmienności kształtowania się grup znaczeniowych w czasie, przedstawione na rysunku 6.

W ramach trzech dekad publikowania badań na temat zawodowego sceptycyzmu (1993-2022) istotnie wyróżnia się okres ostatnich czterech lat, głównie ze względu na naukową koncentrację badaczy na kluczowych problemach prowadzenia działalności gospodarczej w warunkach niepewności. Badania naukowe z tego okresu dotyczą przede wszystkim ryzyka, stricte zawodowego sceptycyzmu, skali działalności, ładu korporacyjnego, oszustwa, szacowania wartości, jak również percepcji wiarygodności sprawozdawczości finansowej i ocena ryzyka klienta, jakości sprawozdania finansowego i niezależności audytora. W poprzedzającym go okresie 25 lat akcenty badawcze dotyczyły zarządzania, stricte zawodowego sceptycyzmu, dziedziny, a także standardów. Mimo, iż obecnie obserwuje się silny wpływ regulacji na sposób przeprowadzania badania sprawozdania finansowego i organy ustanawiające standardy, organy regulacyjne i sami badacze opowiadają się za nieustannym wzmacnianiem postawy sceptycyzmu (Hurtt, 2010), to jednak badania naukowe z ostatnich lat nie koncentrują się na analizie standardowych unormowań odnoszących się do zawodowego sceptycyzmu.



field	zakres	*risk*	ryzyko
professional skepticism	zawodowy sceptycyzm	*scale*	skala
judgement	szacowanie wartości	*corporate governance*	nadzór korporacyjny
identification	identyfikacja	*fraud*	oszustwo
standards	standardy	*judgements*	szacunki
organizations	organizacje	*perceptions*	percepcja
earnings	zyski	*quality*	jakość
management	zarządzanie	*independence*	niezależność

Rysunek 6. Zmienność wiązek znaczeniowych słów kluczowych w badaniach naukowych z zakresu zawodowego sceptycyzmu w latach 1993-2022

Źródło: Biblioshiny for Bibliometrics na podstawie bazy lokalnej Web of Science, dane z 28.03.2023 r.

W ramach trzech dekad publikowania badań na temat zawodowego sceptycyzmu (1993-2022) istotnie wyróżnia się okres ostatnich czterech lat, głównie ze względu na naukową koncentrację badaczy na kluczowych problemach prowadzenia działalności gospodarczej w warunkach niepewności. Badania naukowe z tego okresu dotyczą przede wszystkim ryzyka, stricte zawodowego sceptycyzmu, skali działalności, ładu korporacyjnego, oszustwa, szacowania wartości, jak również percepcji wiarygodności sprawozdawczości finansowej i ocena ryzyka klienta, jakości sprawozdania finansowego i niezależności audytora. W poprzedzającym go okresie 25 lat akcenty badawcze dotyczyły zarządzania, stricte zawodowego sceptycyzmu, dziedziny, a także standardów. Mimo, iż obecnie obserwuje się silny wpływ regulacji na sposób przeprowadzania badania sprawozdania finansowego i organy ustanawiające standardy, organy regulacyjne i sami badacze opowiadają się za nieustannym wzmacnianiem postawy sceptycyzmu (Hurtt, 2010), to jednak badania naukowe z ostatnich lat nie koncentrują się na analizie standardowych unormowań odnoszących się do zawodowego sceptycyzmu.

Analiza publikacji o najwyższej cytowalności z lat 2019-2022 (por. tabela 3) wskazuje natomiast silne powiązanie znaczeniowe zawodowego sceptycyzmu z zapewnianiem cech jakościowych audytu, jak również z odpowiednią postawą audytora, jego niezbędnym przygotowaniem merytorycznym i psychologicznym. Istotne znaczenie odgrywa także rozwój internetowych technik komunikacyjnych, które wspierając technicznie pracę audytora, mogą hamować sceptycyzm w nowoczesnym środowisku audytu, wpływając na jakość sprawozdań finansowych.

Tabela 3. Kluczowe wnioski badań naukowych z zakresu zawodowego sceptycyzmu o najwyższej cytowalności w latach 1993-2022

Publikacja	Cytowalność	Cel badawczy	Wnioski
Westermann, Cohen, Trompeter (2019)	70	Ocena wpływu kontroli Rady Nadzoru nad Rachunkowością Spółek Publicznych (PCAOB Public Company Accounting Oversight Board) w kontekście profesjonalizmu audytorów, w tym zawodowego sceptycyzmu.	• Warunkiem jakości audytu jest wysoko wykwalifikowana kadra, jak również silna motywacja do przestrzegania standardów wykonywania zawodu.
Nolder, Kadous (2018)	66	Konceptualizacja zawodowego sceptycyzmu	• Krytyka dotychczasowego znaczenia sceptycyzmu jako „bycia wyczulonym" na możliwość oszustwa, stronniczość i sprzeczność dowodów oraz krytyczną ocenę dowodów. • Zawodowy sceptycyzm jako soczewka, przez którą interpretuje się dowody.
Bennett, Hatfield (2018)	34	Ocena, czy komunikacja za pośrednictwem komputera (CMC - *Computer-Mediated Communication*) ogranicza zadawanie pytań audytorom podczas interakcji z klientem w porównaniu z komunikacją twarzą w twarz (FTF - *Face-to-Face Communication*).	• Interakcje FTF obejmują więcej treści i pytań uzupełniających niż CMC. • Audytorzy są bardziej sceptyczni, jeśli kontroler pokazywał niewerbalne sygnały związane z oszustwem, niż wtedy, gdy te konkretne sygnały nie były obecne lub nie można ich było zaobserwować podczas CMC.

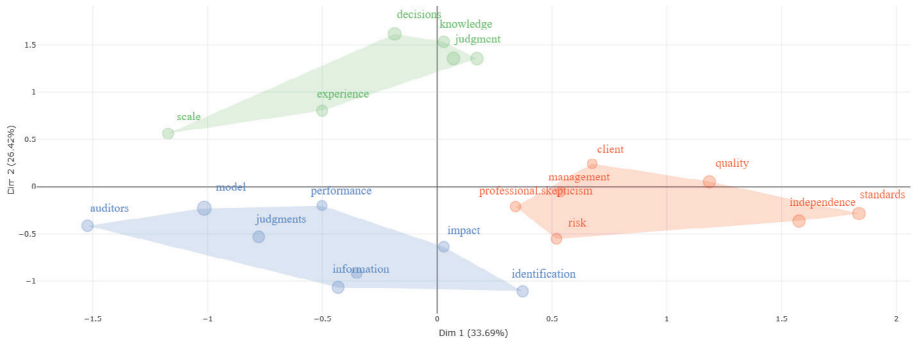
Publikacja	Cytowalność	Cel badawczy	Wnioski
			• Media komunikacyjne ze zredukowanymi kanałami (np. bez kanałów audio lub wizualnych) są mniej odpowiednie do rozwiązywania złożonych problemów.
Kadous, Zhou (2019)	25	Ocena, w jaki sposób wewnętrzna motywacja biegłych rewidentów do ich pracy może poprawić ich osądy dotyczące złożonych szacunków księgowych.	• Biegli rewidenci z odpowiednią wewnętrzną motywacją zajmują się szerszym zestawem informacji, przetwarzają informacje głębiej i żądają bardziej odpowiednich dodatkowych dowodów.

Źródło: Baza lokalna z Web of Science, dane na 28.03.2023 r.

Jak podkreślają Westermann i in. (2019), w dobie silnej regulacji ważniejsze niż kiedykolwiek stało się przyciąganie i utrzymywanie wystarczającej liczby wysoko wykwalifikowanych i zmotywowanych biegłych rewidentów, którzy uosabiają „duszę" zawodu, zachowując zawodowy sceptycyzm, obiektywizm i należytą staranność, ustanawiając w ten fundamentalny sposób warunki zachowania wysokiej jakości prowadzenia rewizji finansowej.

3.3. Normatywne podejście do zawodowego sceptycyzmu w świetle badania bibliometrycznego

Przedstawioną szeroką możliwość interpretacyjną znaczenia zawodowego sceptycyzmu potwierdza analiza powiązań klastrowych przeprowadzona za pomocą sprzężenia bibliograficznego z wykorzystaniem oprogramowania Biblioshiny (rysunek 7.)



scale	skala	*impact*	wpływ
experience	doświadczenie	*identification*	identyfikacja
decisions	decyzje	*professional skepticism*	zawodowy sceptycyzm
knowledge	wiedza	*risk*	ryzyko
judgement	szacowanie wartości	*management*	zarządzanie
auditors	audytorzy	*client*	klient
model	model	*fraud*	oszustwo
performance	wydajność	*quality*	jakość
judgements	szacunki	*independence*	niezależność
information	informacje	*standards*	standardy

Rysunek 7. Powiązania klastrowe publikacji z zakresu zawodowego sceptycyzmu w latach 1993-2022

Źródło: Biblioshiny for Bibliometrics na podstawie bazy lokalnej z Web of Science, dane na 28.03.2023 r.

Metoda sprzężenia bibliograficznego pozwoliła na ilościową selekcję i wyodrębnienie próby najbardziej sprzężonych bibliograficznie[2] artykułów skupionych w trzech klastrach badawczych:

1) doświadczenie i wiedza jako podstawa decyzji i szacunków w zakresie zawodowego sceptycyzmu;
2) czynniki determinujące modelowanie procesów w ramach działań związanych z zawodowym sceptycyzmem, szacowanie i identyfikacja wpływu informacji wynikającej z zawodowego sceptycyzmu;

[2] Sprzężenie bibliometryczne zakłada, że im większa liczba wspólnych odniesień do literatury (referencji) w dwóch dokumentach w próbie, tym większe jest między nimi podobieństwo (Vogel i Güttel, 2013; Zupic i Čater, 2015). Stanowi miarę podobieństwa, opierającą się na ocenie częstotliwości, w której dwie publikacje mają co najmniej jedno wspólne odniesienie.

3) zarządzanie relacjami z klientem a ryzyko niezapewnienia jakości i niezależności audytu wymaganych standardami w świetle zawodowego sceptycyzmu.

Podejście klastrowe może wyznaczać główne obszary normatywnych badań w zakresie znaczenia zawodowego sceptycyzmu w warunkach niepewności. Zasadniczo podejście normatywne w nauce odpowiada na pytanie „jak i co powinno być?" oraz „co należy zastosować?", określa zalecany sposób działania, pożądaną metodę lub procedurę postępowania, ale także wskazuje na przestrzeganie określonych wartości czy standardów (Zyznarska-Dworczak, 2019, s. 151).

Klaster pierwszy wskazuje, że podstawową determinantą stosowania zawodowego sceptycyzmu powinny być doświadczenie i wiedza. Według Henrizi i in. (2021) zawodowy osąd to umiejętność, którą biegły rewident nabywa z biegiem czasu. Dopiero połączenie doświadczenia i wiedzy pozwala na dokonywanie osądów, gwarantujących niezależność od innych opinii czy uprzedzeń w danych okolicznościach. Ponadto badania Pinsker i in (2009) podkreślają wagę aktualności wiedzy i zalecają jej bieżące uzupełnianie. Wyniki Ta i in. (2022) z kolei pokazują, że czynniki takie jak wiedza, doświadczenie i zachęty wpływają pozytywnie na stosowanie zawodowego sceptycyzmu, podczas gdy obciążenie pracą i presja czasu – negatywnie. Takie podejście potwierdzają autorzy badań Donnelly i in. (2021) udowadniając, że wycieńczeni pracą audytorzy przyjmą mniej wymagającą poznawczo strategię i dokonują bardziej sceptycznych osądów, jako bardziej akceptowalną i bezpieczniejszą ocenę.

W ramach pierwszego klastra badania wskazały także na kluczowy warunek skutecznej i wydajnej identyfikacji istotnych czynników ryzyka oszustwa oraz wyboru odpowiednich procedur badania w postaci zawodowego sceptycyzmu partnera spółki audytorskiej (Carpenter i Reimers, 2013). Ponadto skuteczność zawodowego sceptycyzmu zależy od jego odpowiedniego wyważenia, między łagodnym a konserwatywnym podejściem. Jak wskazują wyniki badań Mcmillan i White (1993) zbyt konserwatywne podejście i silna koncentracja na dowodach związanych z błędami może prowadzić do przeprowadzania zbędnych procedur badania, a tym samym wywoływać zbędne koszty, zmniejszać efektywność badania. Z kolei, według badań Rowe (2019), w sytuacji, gdy niepewność szacunków jest skrajna, audytorzy czują się bardziej komfortowo, gdy posiadają więcej dowodów badania. Natomiast wobec umiarkowanej niepewności szacunków, audytorzy czują się bardziej komfortowo, mając mniej dowodów badania.

Inną perspektywę analizy pracy biegłego rewidenta ukazują wyniki badań Austin (2022), dotyczące wpływu na tę pracę procesów kontrolnych realizowanych przez różne organy regulacyjne. Kontrole skłaniają audytorów do nadmiernego skupiania się na ryzyku inspekcji, to znaczy są mniej skłonni do wykrywania oszustw w obszarach sprawozdania o wysokim ryzyku, o których uważa się, że ryzyko inspekcji jest niskie.

Wnioski badań wskazują, że nie tylko doświadczenie i wiedza, ale i odpowiednie poświęcenie czasu na badanie powinny stanowić podstawę zachowania zawodowego sceptycyzmu audytora. Jego właściwe znaczenie nie buduje konserwatywne podejście, a dostosowanie do danych okoliczności badania.

Klaster drugi dotyczy modelowania procesów w ramach działań związanych z zawodowym sceptycyzmem oraz szacowania i identyfikacji wpływu informacji wynikającej z zawodowego sceptycyzmu. Autorzy badań (Glover i Prawitt, 2014) apelują o uznanie wpływu na zakres zawodowego sceptycyzmu grupy czynników, określanych przez autorów badania mianem poziomów strukturalnych otoczenia biegłego rewidenta. Obejmują one: indywidualne cechy biegłego rewidenta, współpracę zespołu wykonującego zlecenie, system zapewniania jakości w firmie audytorskiej oraz w szerokim rozumieniu – zaufanie publiczne do zawodu audytora. Każdy z poziomów może jednocześnie być nośnikiem zagrożeń i czynników wzmacniających jakość rewizji finansowej. Potrzebę uwzględniania w ocenie skuteczności zawodowego sceptycyzmu indywidualnych cech biegłego rewidenta ukazują także badania Ying i in. (2022). Autorzy udowodnili, że wpływ na sceptyczne sądy audytorów jest silniejszy w przypadku audytorów, którzy odczuwają większą presję wpływu społecznego na efekty ich pracy, niż ci, którzy takiej presji nie czują tak silnie lub czują w zdecydowanie w mniejszej skali. Podatność audytorów na presję otoczenia podejmują także badania Gates i in. (2009). Autorzy wykazali, że audytorzy, podobnie jak inne grupy zawodowe, nie są odporni na informacje prezentowane w mediach, co jest niespójne z działaniem audytorów zgodnie z profesjonalnym postępowaniem i zawodowym sceptycyzmem. Zwracają uwagę na potrzebę edukowania i uświadamiania audytorów w tym zakresie.

Także Eutsler i in. (2018), zgodnie z badaniami psychologii społecznej, wskazują, że sceptyczna postawa audytora zależy od jego cech osobniczych. Audytorzy, którzy uzyskują niskie wyniki w zakresie sceptycyzmu jako wewnętrznego wyczucia (uwrażliwienia), są najmniej skłonni do identyfikowania wyjątków kontrolnych i zalecają bardziej szczegółowe dodatkowe badania. Church (2020), podkreśla z kolei, cechy narcystyczne audytorów podsycają konkurencyjność i ośmielają ich do niezachwianej postawy w negocjacjach, potencjalnie wydłużając proces negocjacyjny, ale prowadząc do bardziej konserwatywnych wyników negocjacji. narcystyczni audytorzy są bardziej skłonni do angażowania się w negocjacje, które osiągają impas lub ich rozwiązanie trwa dłużej. Klaster trzeci dotyczy ryzyka niezapewnienia jakości i niezależności audytu wobec potrzeby zarządzania relacjami z klientem. Rennie i in. (2010) wskazują, że audytorzy uważają zaufanie swoich klientów do ich pracy za ważne. Jednak świadomość biegłego co do istnienia takiego zaufania w relacji z jego konkretnym klientem nie powinna rzutować na ograniczanie stosowania zawodowego sceptycyzmu w badaniu sprawozdań tegoż klienta. Jedną z dróg zapewniania zawodowego sceptycyzmu w takich sytuacjach

jest rygorystyczny proces audytu i przyjęcie niezależnej postawy. Nolder i Kadous (2018) w swoim normatywnym podejściu proponują podwójną konceptualizację zawodowego sceptycyzmu. Autorzy, w celu poprawy siły predykcyjnej „sceptycyzmu" dla zbierania dowodów, proponują, by oprócz dotychczasowego wymaganego przez standardy sceptycznego sposobu myślenia wymagać od audytora uwzględnienia „postawy". Zadaniem autorów nastawienie napędza przetwarzanie poznawcze, oddając krytyczne myślenie, które jest ważnym elementem zawodowego sceptycyzmu i jest wymagane przez standardy. Uwzględnienie komponentu sposobu myślenia odzwierciedla ideę, że sceptycyzm wiąże się z krytyczną analizą dowodów, a nie tylko wątpliwościami. Z kolei postawy obejmują komponenty afektywne i poznawcze, umożliwiające przewidywanie intencji i zachowań. Postawy pozwalają na rozpoznanie wpływu czynników społecznych na sądy oceniające. Włączenie tego elementu rozszerza pojęcie ewaluacji o odczucia audytorów, a także ich przekonania na temat ryzyka, a także poprawia siłę predykcyjną „sceptycyzmu" w zakresie gromadzenia dowodów przez audytorów (Nolder i Kadous, 2018).

Ponadto według badań Asbahr i Ruhnke (2019) zgłoszenie szacowania wartości jako kluczowej sprawy badania wpływa na osąd biegłego rewidenta na temat tego oszacowania i odpowiadającego mu działania. Działania sceptyczne w postaci proponowanych kwot korekt są znacznie mniejsze, gdy wartość szacunkową podaje się jako kluczową sprawę badania. Takie podejście ogranicza oczekiwane postępowanie w zakresie wymaganych procedur.

Reasumując, normatywne podejście w prezentowanych badaniach naukowych z zakresu zawodowego sceptycyzmu biegłego rewidenta wskazuje na potrzebę postrzegania znaczenia zawodowego sceptycyzmu przez pryzmat warunków, które należy zapewnić dla należytej staranności realizacji rewizji finansowej. Należy do nich doświadczenie i wiedza biegłego rewidenta, brak presji czasu podczas badania, zawodowy sceptycyzm partnera firmy audytorskiej, odrzucenie postawy skrajnie sceptycznej. Z kolei ocena zachowania przez biegłego rewidenta zawodowego sceptycyzmu i jego skuteczności, powinna uwzględniać szereg czynników, w tym między innymi wpływ na proces badania internetowych technik komunikacyjnych oraz potrzebę modelowania procesów badania sprawozdania finansowego. Ważna jest tu także obserwacja, iż zbyt silne i długotrwałe zawiązywanie relacji audytora z klientami zwiększa istotnie ryzyko niezapewnienia zawodowego sceptycyzmu w pracy biegłego rewidenta, a tym samym może być przesłanką niższej jakości przeprowadzonego audytu.

Podsumowanie

Zawodowy sceptycyzmu stanowi ważną cechę rewizji finansowej w praktyce i jest interesującym obszarem w badaniach naukowych. Artykuł przedstawia znaczenie zachowania zawodowego sceptycyzmu biegłego rewidenta w badaniu sprawozdania finansowego jednostki. Wzmacnia je poprzez wskazanie na funkcjonowanie zarówno jednostek gospodarczych, jak i samych audytorów w warunkach szczególnej współcześnie niepewności gospodarczej i biznesowej. Na gruncie praktyki problem zawodowego sceptycyzmu przedstawiony został w świetle regulacji prawnych i opracowań zawodowych. Na gruncie nauki – dwutorowo, tj. w świetle badań empirycznych prowadzonych w kanonach podejścia pozytywistycznego i normatywnego. W Polsce, podstawowym aktem prawnym w zakresie stosowania zawodowego sceptycyzmu są ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, a także krajowe standardy badania. W szczególności analiza standardów wskazała na istotne znaczenie zawodowego sceptycyzmu audytora wobec rosnącej niepewności, implikującej wzrost ryzyka oszustwa. Przedstawione wnioski z opracowań zawodowych wskazują, iż niepewność może zwiększać ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych poprzez m.in. brak zainteresowania ze strony rad nadzorczych jakością sprawozdawczości finansowej, w tym brak komunikacji z audytorem, brak odpowiedniej kontroli wewnętrznej, prowadzenie ksiąg rachunkowych ukierunkowane zdecydowanie na rozliczenia podatkowe oraz wybór audytora według kryterium cenowego jego usług. Świadomość tych czynników jest ważna dla profesjonalnego – spełniającego atrybut sceptycznego osądu badanych spraw, dokumentów i obszarów – zachowania biegłego rewidenta, niezależnie od relacji zaufania łączącej go z klientem.

Do analizy znaczenia zawodowego sceptycyzmu w badaniach naukowych zastosowano w szczególności bibliometryczną metodę sprzężenia bibliograficznego, dzięki czemu zwrócono uwagę na najnowszą literaturę i ujawnienia głównych nurtów badawczych. Wykonana analiza pozwoliła zidentyfikować publikacje, których ilościowa selekcja (z wykorzystaniem oprogramowania *Biblioshiny for Bibliometrix*) wskazała trendy w badaniach naukowych nad tytułowym zagadnieniem (trend ilościowy, ulokowanie geograficzne badań, specyfikację i intensywność wykorzystywania jako nośników wiedzy określonych czasopism oraz cytowalność). Test bibliometryczny z kolei pozwolił na wskazanie także głównych słów kluczowych związanych z zawodowym sceptycyzmem, ich zmienność w czasie, jak i możliwości łączenia w grupy znaczeniowe. Publikacje z ostatnich czterech lat wskazują natomiast na silne powiązanie znaczeniowe zawodowego sceptycyzmu z zapewnianiem cech jakościowych działań w audycie finansowym. Wzmacniają związki sceptycyzmu zawodowego z odpowiednią

postawą audytora, jego niezbędnym przygotowaniem merytorycznym oraz cechami psychologicznymi.

Z pomocą wspomnianego powyżej narzędzia badania sprzężenia bibliograficznego, przestawiono również ustalenia dotyczące zawodowego sceptycyzmu, które uporządkowano w świetle trzech klastrów badawczych. Ta analiza pozwoliła wskazać na warunki skutecznego zawodowego sceptycyzmu: doświadczenie i wiedzę audytora, brak presji czasu podczas badania, zawodowy sceptycyzm partnera firmy audytorskiej, odrzucenie skrajnej konserwatywnej postawy sceptycznej. Jednocześnie wskazano kluczowe czynniki determinujące zachowanie przez biegłego rewidenta sceptycznej postawy, a pośród nich takie jak: cechy osobowościowe audytora, ujawnianie kluczowych spraw badania, relacja z klientem, czas jej trwania.. Klastrowa perspektywa pozwoliła nakreślić ramy, wskazujące drogę przyszłych kierunków badań analizowanej koncepcji.

Bibliografia

Ahn, J., Akamah, H. (2022), I*s There a Dark Side to Societal Trust in Auditors' Going Concern Assessments?*, „Auditing: A Journal of Practice, Theory", 41(3), 21-44.

Asbahr, K., Ruhnke, K. (2019), *Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action*, „International Journal of Auditing", 23(2), 165-180.

Austin, A. A. (2022), *Remembering fraud in the future: Investigating and improving auditors' attention to fraud during audit testing, „Contemporary Accounting Research"*, 40(2), s. 925–951, doi:10.1111/1911-3846.12843.

Bauer, T. D. (2015), *The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments, „The Accounting Review"*, 90(1), 95-114.

Beasley, M. S., Carcello, J. V., Hermanson, D. R. (2001), *Top 10 audit deficiencies*, „Journal of Accountancy", 19(1), 63.

Bennett, G. B., Hatfield, R. C. (2018), *Staff auditors' proclivity for computer-mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior,* „Accounting, Organizations and Society", 68, 42-57.

Benston, G. J., Hartgraves, A. L. (2002), *Enron: what happened and what we can learn from it,* „Journal of accounting and public policy", 21(2), 105-127.

Brooks, L. L. Z., Gill, S., Wong-On-Wing, B., & Yu, M. D. (2022). *Does audit firm tenure enhance firm value? Closing the expectation gap through corporate social responsibility*, „Managerial Auditing Journal", 37(8), 1113-1145.

Carpenter, T. D., Reimers, J. L. (2013), *Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions*, „Behavioral Research in Accounting", 25(2), 45-69.

Chen C., Stratopoulos T.C., Wang V.X., Xing B. (2022), *Do Firms Provide Informative Disclosures in An Environment of Extreme Uncertainty? Evidence from the COVID-19 Pandemic*, "Evidence from the COVID-19 Pandemic" (10. styczeń), https://doi.org/10.2139/SSRN.4004649.

Church, B. K., Dai, N. T., Kuang, X., Liu, X. (2020), *The role of auditor narcissism in auditor□client negotiations: Evidence from China*, „Contemporary Accounting Research", 37(3), 1756-1787.

Donnelly, A. M., Kaplan, S. E., Vinson, J. M. (2021), *The impact of trait skepticism and ego depletion on auditor judgment,* „Behavioral Research in Accounting", 33(1), 107-122.

Eutsler, J., Norris, A. E., Trompeter, G. M. (2018), *A live simulation-based investigation: Interactions with clients and their effect on audit judgment and professional skepticism*, „Auditing: A Journal of Practice, Theory", 37(3), 145-162.

Fijałkowska, J., & Zyznarska-Dworczak, B. (2017), *Społeczna odpowiedzialność biznesu a tworzenie wartości banków*, „Zarządzanie i Finanse", 15(2, cz. 1), 107-119.

Gates, S., Reckers, P., Robinson, D. (2009), *Media image of the CEO and the impact on auditors' perception of financial reporting reliability and client risk assessments, „Advances in Accounting*", 25(2), 156-164.

Glover, S. M., Prawitt, D. F. (2014), *Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum*, „Current Issues in Auditing", 8(2), P1-P10.

Henrizi, P., Himmelsbach, D., Hunziker, S. (2021), *Anchoring and adjustment effects on audit judgments: experimental evidence from Switzerland*, „Journal of Applied Accounting Research", 22 (4), 598-621.

Hsu, Y. L., Yang, Y. C. (2022), *Corporate governance and financial reporting quality during the COVID-19 pandemic*, „Finance Research Letters", 47, 102778, https://doi.org/10.1016/J.FRL.2022.102778.

Hurtt, R. K. (2010), *Development of a scale to measure professional skepticism, „Auditing: A Journal of Practice, Theory*", 29(1), 149-171.

Kadous, K., Zhou, Y. (2019), *How does intrinsic motivation improve auditor judgment in complex audit tasks?*, „Contemporary Accounting Research", 36(1), 108-131.

Kizil, C., Akman, V., Muzır, E. (2021), *COVID-19 Epidemic: A New Arena of Financial Fraud?* Karabagh International Congress of Modern Studies in

Social and Human Sciences 2021, SSRN Electronic Journal. https://doi.org/10.2139/SSRN.3899275.

Lau, C. K. (2021), *Measurement uncertainty and management bias in accounting estimates: the perspective of key audit matters reported by Chinese firms' auditors*, „Asian Review of Accounting", 29(1), 79–95. https://doi.org/10.1108/ARA-07-2020-0109/FULL/PDF.

Lee, S. W. A., Rodrigs, M., Nathan, T. M., Rashid, M. A., & Al-Mamun, A. (2023), *The Relationship Between the Quality of Sustainability Reporting and Corporate Financial Performance: A Cross-Sectional and Longitudinal Study*, „Australasian Accounting, Business and Finance Journal", 17(2), 38-60.

Mcmillan, J. J., White, R. A. (1993), *Auditors' Evidence Hypothesis Belief Search: Frame, Revisions The Effect and of Confirmation Professional Skepticism*, "The Accounting Review", 68, 443-465.

Nolder, C. J., Kadous, K. (2018), *Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward*, „Accounting, Organizations and Society", 67, 1-14.

Ozili, P. K. (2021), *Financial reporting under economic policy uncertainty*, „Journal of Financial Reporting and Accounting", 19(2), 325-338.

Pinsker, R., Pennington, R., Schafer, J. K. (2009), *The influence of roles, advocacy, and adaptation to the accounting decision environment*, „Behavioral Research in Accounting", 21(2), 91-111.

Rennie, M. D., Kopp, L. S., Lemon, W. M. (2010), *Exploring trust and the auditor-client relationship: Factors influencing the auditor's trust of a client representative*, „Auditing: A Journal of Practice & Theory", 29(1), 279-293.

Rowe, S. P. (2019), *Auditors' comfort with uncertain estimates: More evidence is not always better*, „Accounting, Organizations and Society", 76, 1-11.

Šušak, T. (2020), *The effect of regulatory changes on relationship between earnings management and financial reporting timeliness: The case of COVID-19 pandemic*, „Zbornik Radova Ekonomskog Fakultet Au Rijeci", 38(2), 453–473. https://doi.org/10.18045/zbefri.2020.2.453.

Quadackers, L., Groot, T., Wright, A. (2014), *Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt*, „Contemporary Accounting Research", 31(3), 639-657.

Ta, T. T., Doan, T. N., Pham, D. C., Tran, H. N. (2022), *Factors affecting the professional skepticism of independent auditors in Viet Nam*, „Cogent Business, Management", 9(1), 2059043.

Vogel, R., Güttel, W. H. (2013), *The dynamic capability view in strategic management: A bibliometric review*, „International Journal of Management Reviews", 15(4), 426-446.

Westermann, K. D., Cohen, J., Trompeter, G. (2019), *PCAOB inspections: Public accounting firms on "trial"*, „Contemporary Accounting Research", 36(2), 694-731.

Ying, S. X., Patel, C., Dela Cruz, A. L. (2022), *The influence of partners' known preferences on auditors' sceptical judgements: The moderating role of perceived social influence pressure*, „Accounting & Finance", 00:1–23, https://doi.org/10.1111/acfi.13030.

Zhu, X., Ao, X., Qin, Z., Chang, Y., Liu, Y., He, Q., Li, J. (2021), *Intelligent financial fraud detection practices in post-pandemic era*, „The Innovation", 2(4), 100176, https://doi.org/10.1016/J.XINN.2021.100176.

Zupic, I., Čater, T. (2015), *Bibliometric methods in management and organization*, „Organizational Research Methods", 18(3), 429-472.

Zyznarska-Dworczak, B. (2019), *Rachunkowość zrównoważona w ujęciu kognitywno-teoretycznym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, https://doi.org/10.18559/978-83-66199-91-0.

Zyznarska-Dworczak, B. (2022), *Financial and ESG reporting in times of uncertainty, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości"*, 46(4), 161–180, https://doi.org/10.5604/01.3001.0016.1307.

Zyznarska-Dworczak, B., Rudžionienė, K. (2022), *Corporate COVID-19-Related Risk Disclosure in the Electricity Sector: Evidence of Public Companies from Central and Eastern Europe, „Energies"*, 15(16), 5810, https://doi.org/10.3390/en15165810.

Zyznarska-Dworczak, B. (2023), *Nadzór korporacyjny w zapewnianiu jakości sprawozdawczości finansowej i z zakresu rozwoju zrównoważonego w warunkach niepewności,* „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", 47 (2), s. 99−119, http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0053.6061.

Zyznarska-Dworczak, B., Fijałkowska J., Garsztka P., Mamić Sačer, I., Mokošová, D., Săndulescu M.-S. (2023), *Sustainability performance efficiency in the banking sector*, „Economic Research-Ekonomska Istraživanja", 36(3), 2218473, https://doi.org/10.1080/1331677X.2023.2218473.

Akty prawne, regulacje i inne wytyczne

Kodeks IESBA - wydany przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych Kodeks etyki zawodowych księgowych IESBA zatwierdzonego Uchwałą nr 3431/52a/2019 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 25 marca 2019 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów z uwzględnieniem zmian wynikających z Uchwały Nr 1760/27a/2021 z dnia 6 sierpnia 2021 r. w sprawie zasad etyki zawodowej biegłych rewidentów.

KSB, Krajowe Standardy Badania, Załącznik nr 1 do uchwały Nr 1107/15a/2020 Krajowej Rady Biegłych Rewidentów z dnia 8 września 2020 r.

KSR, 2023, Rekomendacje Komitetu Standardów Rachunkowości - Sprawozdanie finansowe i sprawozdanie z działalności za 2022 r. w warunkach niepewności otoczenia gospodarczego, Komitet Standardów Rachunkowości, https://www.gov.pl/web/finanse/sprawozdanie-finansowe-za-2022-r--rekomendacje-komitetu-standardow-rachunkowosci.

Ustawa z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym, tekst jednolity, Dz. U. z 2023r. poz. 1015. z późn. zm. (w artykule Ustawa).

Źródła internetowe

ESMA (2022), *Public Statement on the European Common Enforcement Priorities 2022 for 2022 Annual Financial Reports*, European Securities and Markets Authority, ESMA32-63-1320, https://www.esma.europa.eu/sites/default/files/library/esma32-63-1320_esma_statement_on_european_common_enforcement_priorities_for_2022_annual_reports.pdf [dostęp: kwiecień, 2023].

IAASB (2020), *Highlighting Areas of Focus in an Evolving Audit Environment Due to the Impact of COVID-19*, https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Staff-Alert-Highlighting-Areas-of-Focus-in-an-Evolving-Audit.pdf [dostęp: maj, 2023].

IESBA, CPA (2020), *Covid-19 and Evolving Risks for Money Laundering, Terrorist Financing and Cybercrime, COVID-19 & Ethics, Staff Alert*, https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Staff-Alert-COVID-19-and-Evolving-Risks-for-Money-Laundering_1.pdf [dostęp: czerwiec, 2023]

Kutera, M., Baklarz, A. (2022), *Sprawozdanie z kontroli tematycznych PANA - Badania sprawozdań finansowych spółek notowanych na zorganizowanych rynkach akcji prowadzonych poza rynkiem regulowanym w formule alternatywnego obrotu*, Polska Agencja Nadzoru Audytowego, https://pana.gov.pl/wp-content/uploads/2022/11/Sprawozdanie-z-kontroli-tematycznych-PANA.pdf [dostęp: kwiecień, 2023].

UKNF, 2023, *Nadzór nad wypełnianiem obowiązków informacyjnych przez emitentów papierów wartościowych prowadzony w 2022 roku*, Urząd Komisji Nadzoru Finansowego https://www.knf.gov.pl/knf/pl/komponenty/img/Nadzor_nad_obowiazkami_informacyjnymi_emitentow_w_2022_81469.pdf [dostęp: kwiecień, 2023].

CC BY NC ND

ISSN 2956-9605 ONLINE
www.pana.gov.pl