

### **NIEWIĄŻĄCE MATERIAŁY WSPIERAJĄCE ZWIĄZANE Z TECHNOLOGIĄ: CZĘSTO ZADAWANE PYTANIA (FAQ) DOTYCZĄCE BADANIA WYJĄTKÓW I ZNACZENIA ISTOTNOŚCI WYKONAWCZEJ W PRZYPADKU KORZYSTANIA ZE ZAUTOMATYZOWANYCH NARZĘDZI I TECHNIK (ZNT)**

Niniejszy dokument odnosi się do pewnych często zadawanych pytań dotyczących badania wyjątków i koncepcji istotności wykonawczej przy wykonywaniu procedur badania z wykorzystaniem Zautomatyzowanych Narzędzi i Techniki (ZNT). Pytania dotyczące tych zagadnień, choć nie dotyczą wyłącznie ZNT, pojawiają się coraz częściej wraz z rosnącym wykorzystaniem ZNT, które umożliwiają analizowanie zbiorów danych zawierających duże ilości informacji.

ZNT, o których mowa w niniejszym dokumencie, zakładają określoną funkcjonalność, działanie i dane wyjściowe związane z użyciem ZNT do wykonywania procedur badania, która to funkcjonalność, działanie i dane wyjściowe mogą nie być stosowne dla wszystkich ZNT (np. w przypadku technologii bardziej złożonych lub zaawansowanych niż technologie, o których mowa w niniejszej publikacji).

#### **Czym są ZNT?**

Procedury badania mogą być wykonane z zastosowaniem szeregu narzędzi bądź technik, które mogą być manualne lub zautomatyzowane (przy czym często są to kombinacje obu tych rodzajów). Biegli rewidenci mogą w praktyce używać różnych określeń do opisanego narzędzi lub technik, które są zautomatyzowane. Na przykład zastosowanie zautomatyzowanych procedur analitycznych do danych w trakcie wykonywania procedur oszacowania ryzyka lub dalszych procedur badania czasami nazywa się analizą danych.

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

#### **Stosowanie MSB: Wykorzystanie ZNT**

Stosując Międzynarodowe Standardy Badania (MSB), biegły rewident może zaprojektować i wykonać procedury badania manualnie 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 wykonania pewnych procedur badania może skutkować uzyskaniem bardziej przekonujących dowodów badania w odniesieniu do badanego stwierdzenia. W innych okolicznościach może istnieć możliwość skutecznego wykonania procedur badania bez użycia ZNT.

#### **Technologia stale się zmienia**

Wraz z rozwojem technologii i opracowywaniem nowych metod badania, zmianie może ulec przydatność konkretnych ZNT oraz ich względne korzyści.

Biegli rewidenci mogą korzystać z ZNT do wykonywania procedur oszacowania ryzyka, podczas projektowania i wykonywania dalszych procedur badania lub przy formułowaniu całościowego wniosku na koniec badania, na przykład:

- ZNT mogą pomóc biegłemu rewidentowi w uzyskaniu zrozumienia działalności i transakcji jednostki, w tym w uzyskaniu wiedzy na temat danych lub informacji takich jak cechy lub skład populacji. Powyższe zrozumienie może pomóc w identyfikacji zdarzeń lub warunków, które mają wpływ na podatność na zniekształcenie grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia na poziomie stwierdzeń, bądź może zapewnić więcej informacji na poparcie podstawy oszacowania zidentyfikowanych ryzyk przez biegłego rewidenta.<sup>1</sup>
- Biegli rewidenci mogą wykorzystywać ZNT do wykonywania dalszych procedur badania, albo jako procedury wiarygodności zaprojektowanej w celu wykrywania istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń, albo jako testu kontroli zaprojektowanego dla oceny operacyjnej skuteczności kontroli w zapobieganiu lub wykrywaniu i korygowaniu istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń.<sup>2</sup>

Cel wykonywanej procedury (jednej lub kilku) badania przy użyciu ZNT wpływa na sposób oceny wyników, jak to dalej przedstawiono w często zadawanych pytaniach poniżej.

**1. Czy przy wykonywaniu dalszych procedur badania przy użyciu ZNT, biegły rewident ma obowiązek dalszego zbadania zidentyfikowanych wyjątków lub czy istnieją okoliczności, w których właściwe może być zbadanie tylko wybranych zidentyfikowanych wyjątków?**

Przy wykonywaniu dalszych procedur badania, biegły rewident może wykorzystać ZNT do przeprowadzania testów kontroli (dla oceny operacyjnej skuteczności zidentyfikowanych kontroli) lub procedur wiarygodności (dla wykrycia istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń).

ZNT często wymagają od biegłego rewidenta ustalenia oczekiwania odnośnie populacji, w odniesieniu do której zastosowane będą ZNT, w tym pozycji, które stanowiłyby pozycje wskazujące albo niewskazujące na odchylenie(-a) kontroli lub zniekształcenie(-a), zgodnie z celem dalszej procedury badania. Powyższe oczekiwanie opiera się na zrozumieniu jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta, w tym jego zrozumieniu grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia, których dotyczy przewidywanie.

Po ustaleniu przez biegłego rewidenta oczekiwania odnośnie populacji, zastosowanie ZNT może co do zasady dać wynik zgodny, albo niezgodny z oczekiwaniem biegłego rewidenta odnośnie populacji, z kilkoma pozycjami wymagającymi zbadania.

W przypadku, gdy wynik zastosowania ZNT jest zgodny z oczekiwaniem biegłego rewidenta odnośnie populacji, pozycje wskazujące na odchylenie(-a) kontroli (w przypadku testu kontroli) lub zniekształcenie(-a) (w przypadku procedury wiarygodności) zwane będą w niniejszej publikacji „wyjątkami”:

- Wyjątki podlegają dalszemu zbadaniu przez biegłego rewidenta w celu ustalenia, czy istnieje odchylenie kontroli lub zniekształcenie. Przy badaniu wyjątków, odpowiednie może być przeprowadzenie dalszych testów na próbkę wyjątków w przypadku, gdy istnieje racjonalna podstawa wyciągnięcia wniosków dotyczących całej populacji wyjątków (zob. schemat poniżej, Uwaga 3).

<sup>1</sup> Niewiążące materiały wspierające IAASB związane z technologią: *Często zadawane pytania – Wykorzystanie zautomatyzowanych narzędzi i technik podczas wykonywania procedur oszacowania ryzyka zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.)*

<sup>2</sup> MSB 330, *Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka*, paragraf 4(a)

- Pozycje niestanowiące wyjątków, tj. pozycje niewskazujące na odchylenie(-a) kontroli lub zniekształcenie(-a), nie stanowią podstawy do dalszego badania w odniesieniu do wyniku zastosowania ZNT. Jednakże biegły rewident może nadal potrzebować uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące populacji, obejmujące zarówno wyjątki (podlegające dalszemu badaniu), jak i pozycje niestanowiące wyjątków. Zastosowanie zawodowego sceptycyzmu przez biegłego rewidenta obejmowałoby na przykład zwracanie uwagi na możliwość wystąpienia przypadków fałszywie dodatnich w wyniku zastosowania ZNT. W przypadku pozycji niestanowiących wyjątków, biegły rewident może wykorzystać testy przeprowadzone w innej części badania lub może zaplanować wykonywanie procedur bez użycia ZNT, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania zgodnie z wymaganiami MSB.

Alternatywnie, w przypadku, gdy wynik zastosowania ZNT nie jest zgodny z oczekiwaniem biegłego rewidenta odnośnie populacji, biegły rewident może nie być jeszcze w stanie zareagować na wyjątki lub pozycje niestanowiące wyjątków. Konieczne może być raczej dopracowanie ZNT ze względu na to, że czynniki zaprojektowania nie zostały odpowiednio określone bądź w celu skorygowania lub zawężenia parametrów dla potrzeb dalszej analizy pozycji zidentyfikowanych przez ZNT.

Dla ułatwienia stosowania niniejszej publikacji, w przypadku, gdy do wykonywania dalszej(-ych) procedury (procedur) badania wykorzystywane są ZNT, w niniejszych często zadawanych pytaniach używa się terminu „odstępstwa”, aby odnieść się do pozycji, które nie są zgodne z oczekiwaniem biegłego rewidenta odnośnie populacji, jednakże wymagają dalszej analizy w celu ustalenia, czy stanowią wyjątki lub pozycje niestanowiące wyjątków.



Do opisu pozycji wynikających z wykorzystania ZNT w odniesieniu do populacji może być stosowana różna terminologia. Na przykład Brytyjska Rada ds. Sprawozdawczości Finansowej (FRC) stosuje termin „odstępstwa” (*outliers*), aby opisać wyniki, które nie są zgodne z początkowym oczekiwaniem biegłego rewidenta odnośnie populacji, aby następnie przejść do opisywania ich jako „wyjątki” (*exceptions*) w przypadku, gdy biegły rewident dokonał analizy odstępstw i ustalił, że stanowią one „prawdziwe wyjątki”, nie zaś zostały wygenerowane na skutek nieodpowiedniego określenia zakresu narzędzi, niedokładnie określonych parametrów początkowych bądź wykorzystania danych o niskiej jakości.<sup>3</sup> Inne używane terminy obejmują „wyróżniające się pozycje” (*notable items*)<sup>4</sup> oraz „pozycje będące przedmiotem zainteresowania badania” (*items of audit interest*).<sup>5</sup>

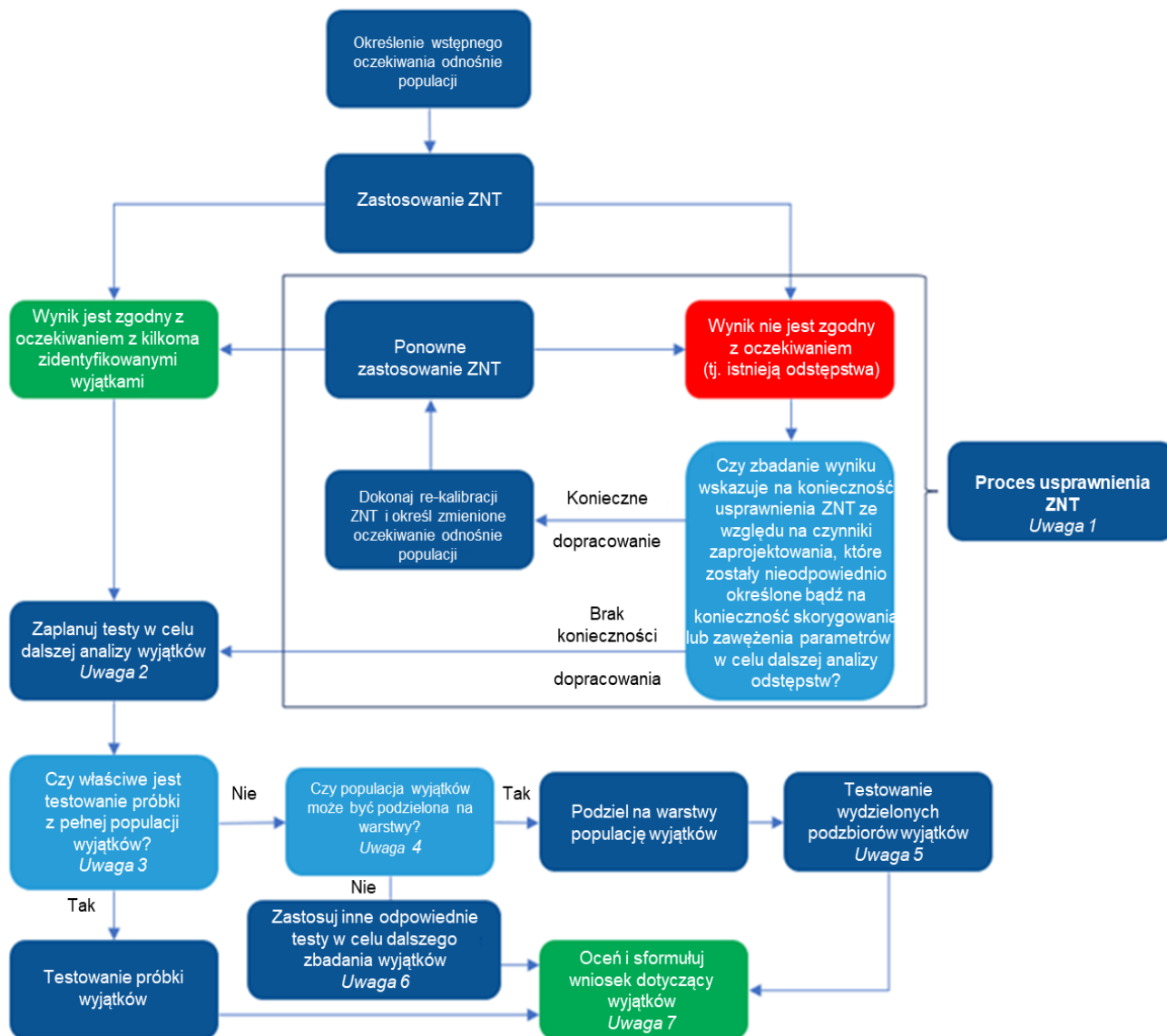
<sup>3</sup> Brytyjska Rada ds. Sprawozdawczości Finansowej (United Kingdom Financial Reporting Council – FRC), *Reagowanie na wyjątki w stosowaniu analityki danych audytowych*

<sup>4</sup> Amerykański Instytut Biegłych Rewidentów (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), *Przewodnik po analityce danych audytowych*

<sup>5</sup> Kanadyjska Rada Odpowiedzialności Publicznej (Canadian Public Accountability Board – CPAB), *Technologia w audycie*

## Często zadawane pytania (FAQ): Reagowanie na wyjątki i istotność wykonawcza w przypadku korzystania z ZNT

Poniższy schemat przedstawia ogólny zarys kroków, które mogą być stosowne w odniesieniu do wyjątków podczas wykonywania ZNT jako dalszej procedury badania:



### Uwaga 1

W przypadku, gdy wynik zastosowania ZNT nie jest zgodny z oczekiwaniami biegłego rewidenta, biegły rewident może zbadać tak uzyskany wynik, aby ustalić, czy wynika on z nieodpowiedniego określenia czynników zaprojektowania lub nieodpowiedniego ustalenia oczekiwania. Może to wynikać, na przykład, z niezrozumienia jednostki i jej otoczenia w pełni przez biegłego rewidenta lub z niezrozumienia populacji. Jeżeli taka sytuacja ma miejsce, test może zostać dopracowany i ZNT mogą zostać ponownie zastosowane (po uaktualnieniu zrozumienia biegłego rewidenta, w stosownych przypadkach).

W przypadku dopracowywania zaprojektowania ZNT, rozważania mogą obejmować:

- Zastosowanie zrozumienia jednostki i jej otoczenia przez biegłego rewidenta w celu ustalenia, czy wyniki mogą zostać wyjaśnione a parametry doprecyzowane, aby zidentyfikować pozycje, które wymagają dalszego badania jako wyjątki.
- Rozmowy z kierownictwem, podobne do rozmów prowadzonych w przypadku, gdy biegły rewident dopracowuje oczekiwania przy przeprowadzaniu analitycznych procedur wiarygodności zgodnie z MSB 520<sup>6</sup>, w celu lepszego zrozumienia danych stanowiących podstawę takiego oczekiwania i potencjalnych powiązań.
- Ponowne zbadanie danych stanowiących podstawę oczekiwania, aby zrozumieć, czy dane są wystarczającej jakości, aby były użyteczne w procesie badania.

Biegły rewident może ustalić, że czynniki zaprojektowania zostały odpowiednio określone, jednak pewne parametry wymagają dopracowania (tj. skorygowania lub zawężenia), aby dokonać dalszej analizy odstępstw w celu ustalenia, czy odstępstwa te są wyjątkami lub pozycjami niestanowiącymi wyjątków.<sup>7</sup>



Obecność pozycji (jednej lub kilku), która wydaje się nietypowa lub nie spełnia wstępnego oczekiwania biegłego rewidenta, może wskazywać na potencjalne zniekształcenie w sprawozdaniu finansowym. W przypadku dopracowania parametrów ZNT po pierwszym zastosowaniu, powody wskazane poniżej nie stanowią odpowiednich powodów do zmiany oczekiwania biegłego rewidenta.

- Skorygowanie parametrów w celu sztucznego zmniejszenia ilości wymaganej pracy. W przypadku, gdy biegły rewident nie dysponuje wystarczającą ilością czasu, aby należycie zbadać wygenerowane wyniki, biegły rewident powinien zmienić plan badania, aby zapewnić sobie wystarczający czas i zasoby niezbędne do wykonania zlecenia.
- Skorygowanie parametrów w celu wygenerowania tej samej liczby wyjątków jak w poprzednim okresie sprawozdawczym. Zrozumienie jednostki i jej otoczenia, uzyskane w poprzednich okresach sprawozdawczych, może pomóc biegłemu rewidentowi w ustalaniu oczekiwań, jednakże zaprojektowanie i ocena dalszych procedur badania opierają się na zrozumieniu jednostki przez biegłego rewidenta w bieżącym okresie sprawozdawczym.
- Skorygowanie parametrów w celu zmniejszenia liczby wyjątków w przypadku, gdy wiadomo, że dane wejściowe są niskiej jakości. W takim przypadku należy odnieść się do danych o niskiej jakości przed zastosowaniem ZNT.

Warstwowanie populacji może być właściwe w przypadku, gdy dane o określonych cechach są uznane za nieodpowiednie do wykorzystania ZNT. Na przykład, jeżeli skutkiem śródkresowej zmiany w systemie lub integracji systemu były problemy związane z jakością danych za niektóre miesiące, okresy te mogą zostać wyodrębnione i zbadane przy zastosowaniu innego podejścia.

<sup>6</sup> MSB 520, *Procedury analityczne*, paragraf A5 i A12

<sup>7</sup> Biegły rewident powinien być świadomy swojego obowiązku przestrzegania zasad uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych i należytej staranności oraz profesjonalnego postępowania, zgodnie ze stosownymi wymogami etycznymi określonymi, na przykład, w Międzynarodowym kodeksie etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardach niezależności) (Kodeks IESBA) Rady Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA).

## **Uwaga 2**

W przypadku, gdy wynik zastosowania ZNT jest zgodny z oczekiwaniem biegłego rewidenta, w populacji mogą występować pozycje uważane za wyjątki (pozycje wskazujące na odchylenie(-a)) kontroli (w przypadku testu kontroli) lub zniekształcenie(-a) (w przypadku procedury wiarygodności). Odpowiednie jest dalsze zbadanie populacji wyjątków w celu ustalenia, czy istnieje(-ą) odchylenie(-a) kontroli lub zniekształcenie(-a).

## **Uwaga 3**

Odpowiednie może być wykonanie dalszych testów na próbce pozycji w przypadku, gdy istnieje racjonalna podstawa wyciągnięcia wniosków dotyczących całej populacji wyjątków. W przypadku, gdy wykorzystywane jest próbkowanie, ważne jest, aby biegły rewident wybrał reprezentatywną próbkę, aby uniknąć stronniczości poprzez wybranie do próbek pozycji o cechach typowych dla populacji (co można osiągnąć z lub bez warstwowania populacji).<sup>8</sup>

## **Uwaga 4**

W przypadku, gdy populacja wyjątków nie jest homogeniczna, biegły rewident może rozważyć, czy populacja wyjątków może zostać podzielona na homogeniczne podzbiory dla celów testowania wyjątków.<sup>9</sup> Prawdopodobieństwo wyboru reprezentatywnej próbki jest zwiększone w przypadku, gdy podzbiory są homogeniczne. Warstwowanie może zmniejszyć ryzyko próbkowania przewidziane w MSB 530 w drodze skoncentrowania testowania na bardziej homogenicznych podzbiórach wyjątków.<sup>10</sup>

## **Uwaga 5**

W przypadku warstwowania populacji wyjątków na homogeniczne podzbiory, biegli rewidenci mogą chcieć rozważyć następujące cechy:

- Wartość pieniężną<sup>11</sup> – biegli rewidenci mogą chcieć podzielić populację na warstwy według wartości pieniężnej wyjątków, umożliwiając skupienie się w większym stopniu na pozycjach o wyższej wartości, co może z większym prawdopodobieństwem prowadzić do istotnego zniekształcenia.
- Cechy jakościowe<sup>11</sup> – oprócz środków ilościowych, według których można podzielić populację wyjątków na warstwy, biegli rewidenci mogą chcieć rozważyć, czy jakakolwiek określona cecha jakościowa może być zastosowana w celu podzielenia populacji. Na przykład, po zbadaniu populacji wyjątków, biegły rewident może odkryć, że duża liczba wyjątków wystąpiła w określonej dacie i w takim przypadku podzielenie populacji według daty może umożliwić przeprowadzenie bardziej znaczącej analizy.

Odpowiednie może być wykonanie dalszych testów na próbce pozycji w ramach podzbioru w przypadku, gdy istnieje uzasadniona podstawa do wyciągania wniosków dotyczących takiego podzbioru wyjątków.

<sup>8</sup> MSB 530, *Próbkowanie*, par. 4, 6, 8, A8 i A12

<sup>9</sup> MSB 530, paragraf A8 i Załącznik 1

<sup>10</sup> MSB 530, paragraf A8 i Załącznik 1 paragraf 1

<sup>11</sup> MSB 530, Załącznik 1, paragraf 2

### **Uwaga 6**

Biegły rewident może wykonać dalsze testy na 100% pełnej populacji wyjątków. Alternatywnie, gdzie jest to odpowiednie, biegły rewident może wykonać alternatywne procedury na pierwotnej, całej populacji pozycji, w odniesieniu do których wykorzystano ZNT, lub na grupie transakcji, saldzie konta lub ujawnieniu, w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

### **Uwaga 7**

Biegły rewident ocenia wyniki testowania wyjątków, w drodze próbkowania lub w inny sposób, w celu zrealizowania celu procedury badania, w tym ustalenia, czy istnieje(-a) odchylenie(-a) kontroli lub zniekształcenie(-a). W przypadku, gdy biegły rewident nie jest w stanie dojść do wniosku w tym zakresie, biegły rewident może na przykład wykonać dodatkowe lub alternatywne procedury na pierwotnej, całej populacji pozycji, w odniesieniu do których wykorzystano ZNT lub na grupie transakcji, saldzie konta lub ujawnieniu, w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania.

## **2. Czy biegły rewident ma obowiązek dalszego zbadania wszystkich zidentyfikowanych nietypowych pozycji w przypadku wykorzystania ZNT przy wykonywaniu procedur oszacowania ryzyka lub formułowaniu całościowego wniosku?**

### *Procedury oszacowania ryzyka*

W przypadku, gdy ZNT zostały zaprojektowane do stosowania w charakterze procedury oszacowania ryzyka, biegły rewident może rozważyć, co stanowiłoby nietypowy wynik w drodze określenia parametrów w celu wyznaczenia granicy lub ustalenia oczekiwanych cech na podstawie wstępnego zrozumienia populacji przez biegłego rewidenta.

W przypadku zidentyfikowania nietypowego wyniku, zasadniczo dalsze badanie byłoby odpowiednie. Biegły rewident mógłby wykonać dalsze badanie, na przykład w drodze skierowania zapytań lub potwierdzenia, w celu ustalenia w jaki sposób pozycja mogłaby wpływać na oszacowanie ryzyka populacji (np. poprzez identyfikację nowego ryzyka istotnego zniekształcenia lub zmianę oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia). Biegły rewident może również rozważyć, w jaki sposób wyniki zastosowania ZNT mogą wpływać na zaprojektowanie innych procedur oszacowania ryzyka i dalsze procedury badania. W przypadku, gdy badanie doprowadza do wniosku, że pierwotne zaprojektowanie, populacja lub parametry procedury, nie były odpowiednie, ZNT mogą również zostać dopracowane i ponownie wykonane.

Ze względu na to, że procedura oszacowania ryzyka nie ma na celu wykrywania indywidualnych zniekształceń lub odchyień, biegły rewident nie musi badać każdej nietypowej pozycji, aby zrealizować cel ZNT.

*Przykład ZNT wykonanych jako procedura oszacowania ryzyka*

Przykładem ZNT, które mogą być wykonane jako procedura oszacowania ryzyka, jest wizualizacja miesięcznej sprzedaży w podziale na kategorie linii kluczowych produktów, w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym. Procedura ta może zidentyfikować pozycje, które nie spełniają oczekiwań biegłego rewidenta, na przykład określone miesiące i linie produktów, w odniesieniu, do których sprzedaż jest wyższa niż oczekiwał biegły rewident na podstawie swojego wstępnego zrozumienia jednostki i jej otoczenia.

Biegły rewident może skierować zapytania i wykonać inne procedury, aby zrozumieć wyniki procedury. Na przykład, może skierować zapytania do dyrektora sprzedaży i dowiedzieć się, że w ciągu roku wprowadzono nowy plan premiowania, który zachęcał do sprzedaży pewnych linii produktów. Biegły rewident może dokonać inspekcji planu premiowania i porównania z miesiącami i liniami produktów, które zostały zidentyfikowane jako nietypowe.

Informacje te mogą następnie doprowadzić do ustalenia przez biegłego rewidenta, że istnieje podwyższone ryzyko fikcyjnej sprzedaży po wprowadzeniu nowego planu premiowania. Informacje te mogą również pomóc biegłemu rewidentowi w zaplanowaniu rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania w odniesieniu do sprzedaży.

*Sformułowanie całościowego wniosku*

ZNT mogą zostać zaprojektowane i wykonane pod koniec badania, aby pomóc biegłemu rewidentowi w sformułowaniu całościowego wniosku co do tego, czy sprawozdanie finansowe jest spójne ze zrozumieniem jednostki przez biegłego rewidenta. Procedury te mają na celu pomoc biegłemu rewidentowi w wyciągnięciu racjonalnych wniosków, na których opierać się będzie opinia biegłego rewidenta.<sup>12</sup>

Ze względu na to, że takie procedury nie mają na celu wykrywania indywidualnych zniekształceń lub odchyleń, biegły rewident nie musi badać każdej nietypowej pozycji, aby zrealizować cel ZNT. Jednakże, wyniki mogą wskazywać na wcześniej nierozpoznane ryzyko istotnego zniekształcenia. W takich okolicznościach, MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) wymaga od biegłego rewidenta zmiany oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia dokonanego przez biegłego rewidenta oraz odpowiedniego zmodyfikowania dalszych planowanych procedur badania.<sup>13</sup>

**3. Czy koncepcja istotności wykonawczej ma nadal zastosowanie w przypadku, gdy biegły rewident wykonuje procedurę badania wykorzystując ZNT w odniesieniu do całej populacji?**

Tak, istotność wykonawcza ma nadal zastosowanie. Nawet w przypadku, gdy biegły rewident wykonuje procedurę badania przy użyciu ZNT na całej populacji (np. wszystkich pozycjach salda konta), nadal istnieje konieczność odniesienia się do ryzyka możliwych nieskorygowanych lub niewykrytych zniekształceń w odniesieniu do wszystkich stosownych stwierdzeń dotyczących tego salda konta oraz w odniesieniu do sprawozdania finansowego jako całości.

<sup>12</sup> MSB 520, paragraf 6 i A17

<sup>13</sup> MSB 520, paragraf A18



Zgodnie z wyjaśnieniami zawartymi w MSB 320<sup>14</sup>, planowanie badania jedynie w celu wykrycia pojedynczo istotnych zniekształceń pomija fakt, że pojedynczo nieistotne zniekształcenia mogą łącznie powodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego i nie pozostawiać marginesu dla możliwych, niewykrytych zniekształceń.<sup>15</sup> Rozważając sprawozdanie finansowe jako całość, istotność wykonawcza ma na celu zmniejszenie ryzyka polegającego na tym, że nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia w sprawozdaniu finansowym mogą łącznie przekroczyć próg istotności. Podobnie istotność wykonawcza, dotycząca poziomu istotności wyznaczonego dla określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień, ma zmniejszyć do odpowiednio niskiego poziomu prawdopodobieństwo, że łącznie nieskorygowane i niewykryte zniekształcenia określonych grup transakcji, sald kont lub ujawnień przekroczą wyznaczoną dla nich istotność.<sup>14</sup>

Chociaż ZNT zastosowane w odniesieniu do „całej populacji” grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia mogą być bardzo skuteczną procedurą, nie eliminuje to konieczności ustalenia istotności wykonawczej. Wynika to z tego, że dalsze procedury badania powinny stanowić reakcję na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzeń w odniesieniu do wszystkich stosownych stwierdzeń dotyczących wszystkich znaczących grup transakcji, sald kont i ujawnień. W związku z powyższym, ryzyko nieskorygowanych i niewykrytych zniekształceń, które łącznie mogą być znaczące, nadal istnieje ze względu na następujące czynniki:

- ZNT mogą nie być zaprojektowane do wykrywania istotnych zniekształceń na poziomie stwierdzeń. Na przykład, mogą to być ZNT zaprojektowane jako procedura oszacowania ryzyka (np. ZNT zaprojektowane w celu organizacji lub analizy populacji pod względem spostrzeżeń, nietypowych tendencji bądź w celu identyfikacji pozycji do testów wiarygodności).<sup>16</sup>
- ZNT mogą nie być zaprojektowane tak, aby odnosić się do wszystkich stosownych stwierdzeń dotyczących określonej grupy transakcji, salda konta lub ujawnienia. Na przykład, ZNT mogą zostać wykonane w odniesieniu do zarejestrowanej lub „znanej” populacji, ale mogą nie być zaprojektowane tak, aby odnosić się do całości takiej populacji.
- ZNT mogą nie być zaprojektowane tak, aby odnosić się do wszystkich oszacowanych ryzyk istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem, w tym na poziomie sprawozdania finansowego. Na przykład, procedura może nie uwzględniać ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo i inne ryzyka związane z oszustwem.
- ZNT nie mogą być wykonane w odniesieniu do całego zestawu danych reprezentujących populację. Na przykład, przed wykonaniem procedury dane mogły zostać uporządkowane lub „wyczyszczone”, co skutkowało usunięciem lub zmodyfikowaniem danych uznanych za błędne lub niestosowne.
- Inne ograniczenia związane z zaprojektowaniem lub wykonaniem procedury, które mają wpływ na ryzyko przeoczenia<sup>17</sup> (np. niekompletne zrozumienie populacji, nieodpowiedni przydział pracowników, nieadekwatny nadzór lub przegląd, niski poziom wykonania lub niewłaściwa interpretacja wyników).

<sup>14</sup> MSB 320, *Istotność w planowaniu i przeprowadzaniu badania*

<sup>15</sup> MSB 320, paragraf A13

<sup>16</sup> IAASB wydała *Niewiążące materiały wspierające IAASB związane z technologią: Często zadawane pytania dotyczące wykorzystania zautomatyzowanych narzędzi i technik przy wykonywaniu procedur badania*, aby pomóc biegłym rewidentom w zrozumieniu, czy procedura może stanowić zarówno procedurę oszacowania ryzyka jak i dalszą procedurę badania.

<sup>17</sup> MSB 200, *Ogólne cele biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragraf 13, definiuje „ryzyko przeoczenia” jako ryzyko, że wykonane procedury służące obniżeniu ryzyka badania do akceptowalnie niskiego poziomu, nie doprowadzą do wykrycia zniekształcenia, które istnieje.

## **O IAASB**

Zadaniem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych usług pokrewnych oraz przyczynianie się do zbieżności międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a tym samym podnoszenia jakości i spójności praktyki na całym świecie i poprawy zaufania publicznego do zawodu przeprowadzania badania i usług atestacyjnych na całym świecie.

IAASB opracowuje standardy i wytyczne badania i usług atestacyjnych do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu stanowienia standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB), która nadzoruje działalność IAASB oraz grupa konsultacyjno-doradcza IAASB (Consultative Advisory Group) zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowanie standardów i wytycznych.

---

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są udostępniane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM). IAASB i IFEA nie ponoszą odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną jakiegokolwiek osobie działającej lub nie działającej na podstawie treści niniejszej publikacji, niezależnie, czy szkoda jest wyrządzona przez zaniedbanie czy z innego powodu.

Copyright © luty 2023 r., IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Nazwy „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN”, oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC, lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w USA i w innych krajach. „International Foundation for Ethics and Audit” oraz „IFEA” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i znakami usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i innych krajach.

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń znaleźć można klikając na odnośnik [permissions](#) lub uzyskać pod adresem [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

## Często zadawane pytania (FAQ): Reagowanie na wyjątki i istotność wykonawcza w przypadku korzystania z ZNT

Niniejszy dokument *Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania (FAQ) dotyczące badania wyjątków i znaczenia istotności wykonawczej w przypadku korzystania ze zautomatyzowanych narzędzi i technik (ZNT)* opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w lutym 2023 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w kwietniu 2023 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Zatwierdzonym tekstem wszystkich publikacji IFAC jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst dokumentu *Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania (FAQ) dotyczące badania wyjątków i znaczenia istotności wykonawczej w przypadku korzystania ze zautomatyzowanych narzędzi i technik (ZNT)* w języku angielskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania (FAQ) dotyczące badania wyjątków i znaczenia istotności wykonawczej w przypadku korzystania ze zautomatyzowanych narzędzi i technik (ZNT)* w języku polskim © 2023 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Non-Authoritative Support Material Related To Technology: Frequently Asked Questions (FAQ) On Investigating Exceptions And Relevance Of Performance Materiality When Using ATT.*

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:



Śledź nas w naszych mediach społecznościowych, aby otrzymywać na bieżąco aktualne informacje dotyczące naszych standardów i nowych opracowań.



[Zarejestruj się i zapisz, aby otrzymywać aktualne informacje na swoją skrzynkę pocztową.](#)