

## NIEWIĄŻĄCE MATERIAŁY WSPIERAJĄCE ZWIĄZANE Z TECHNOLOGIĄ: CZĘSTO ZADAWANE PYTANIA W ZAKRESIE KORZYSTANIA Z AUTOMATYCZNYCH NARZĘDZI I TECHNIK PRZY PRZEPROWADZANIU PROCEDUR BADANIA

Niniejsza publikacja podkreśla wpływ technologii w przypadku stosowania pewnych aspektów Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) i koncentruje się na tym, jak biegły rewident może wykorzystywać możliwości automatycznych narzędzi i technik (ANT). W szczególności, odnosi się ona do następujących zagadnień:

1. Czy procedura wiążąca się z wykorzystaniem ANT może służyć zarówno jako procedura oszacowania ryzyka oraz jako dalsza procedura badania.
2. Szczegółowe kwestie związane z korzystaniem z ANT w ramach przeprowadzania analitycznych procedur wiarygodności zgodnie z MSB 520, *Procedury analityczne*.

### Czym są ANT?

Procedury badania można przeprowadzić z zastosowaniem szeregu narzędzi bądź technik, które mogą być manualne lub automatyczne (przy czym często są to kombinacje obu tych rodzajów). Biegli rewidentenci mogą w praktyce stosować różne określenia do opisanego narzędzia lub techniki, które są automatyczne. Na przykład zastosowanie automatycznych procedur analitycznych do danych w trakcie przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka czasami nazywa się 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 rewizyjne będą w dalszym ciągu ewoluowały, jak na przykład aplikacje wykorzystujące sztuczną inteligencję, procesy automatyzacji robotyki i zastosowanie dronów. Dlatego też IAASB stosuje szersze pojęcie automatycznych narzędzi i technik (ANT).

### Stosowanie MSB: Wykorzystanie ANT

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

W pewnych okolicznościach, gromadząc dowody badania, biegły rewident może ustalić, że użycie ANT 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 ANT.

### Technologia stale się zmienia

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

## 1. Czy procedura wiążąca się z korzystaniem z ANT może służyć zarówno jako procedura oszacowania ryzyka oraz jako dalsza procedura badania?

Biegły rewident może przeprowadzić procedury badania w ramach identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia (tj. procedury oszacowania ryzyka<sup>1</sup>), które także mogą wykrywać istotne zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, przez co mogą spełniać definicję procedury wiarygodności<sup>2</sup> (tj. kategorii dalszych procedur badania).<sup>3</sup>

Biegli rewidenci mogą korzystać z ANT w ramach procedury badania w celu przetwarzania, uporządkowania, hierarchizacji lub prezentacji danych w celu wygenerowania informacji, które mogą być użyte jako dowody badania. Zarówno procedury oszacowania ryzyka, jak i dalsze procedury badania zapewniają dowody badania. W niektórych przypadkach biegły rewident może użyć tych samych ANT i tych samych danych, aby osiągnąć cel badania z więcej niż jednego typu procedury badania.

### Procedury oszacowania ryzyka

ANT można wykorzystać do analizy danych w celu rozpoznania lub oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia. Można to osiągnąć poprzez zidentyfikowanie niespójności, niespodziewanych transakcji, zdarzeń, kwot, wskaźników i trendów. ANT mogą zapewnić biegłemu rewidentowi możliwość przetwarzania dużych zbiorów danych, a także uwzględniania danych pochodzących z wielu różnorodnych źródeł. W ten sposób biegły rewident może zyskać pogłębione, bardziej szczegółowe zrozumienie populacji, w tym także rodzaju i zakresu zdarzeń lub warunków, które mogą powodować powstanie ryzyk istotnego zniekształcenia.

### Dalsze procedury badania

Korzystając z ANT w celu uzyskania zrozumienia populacji przy przeprowadzaniu procedur(y) oszacowania ryzyka, biegły rewident może użyć tych samych informacji dla potrzeb zaprojektowania i przeprowadzenia dalszych procedur badania. Poniżej przedstawiono przykład ilustrujący, w jaki sposób można osiągnąć ten cel.

### Przykład:

Celem tego przykładu jest zilustrowanie sytuacji, w której procedury badania z wykorzystaniem tych samych ANT i tych samych danych mogą służyć zarówno jako procedura oszacowania ryzyka oraz jako dalsza procedura badania. Należy zauważyć, że ten przykład nie ma na celu zilustrowania innych procedur, które biegły rewident być może będzie musiał przeprowadzić, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania w reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia, zważywszy na fakty i okoliczności dotyczące jednostki. Ponadto nie przedstawia on wszystkich szczegółów opisanych procedur, które nie są istotne dla jego celu.

<sup>1</sup> MSB 315 (Zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*, paragraf 12(j)

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

<sup>3</sup> Zgodnie z MSB 500, paragraf A10(b), dalsze procedury badania obejmują:

(i) testy kontroli, gdy wymagają tego MSB lub jeżeli biegły rewident postanowił je wykonać; oraz

(ii) procedury wiarygodności, w tym testy szczegółowe oraz analityczne procedury wiarygodności.

### *Stan faktyczny*

Przykład ten skupia się na jednostce produkującej i sprzedającej baterie. Na użytek niniejszego przykładu poczynimy następujące założenia:

#### *Założenia dotyczące jednostki*

- Przetwarzanie i księgowanie transakcji sprzedaży jest w wysokim stopniu zautomatyzowane;
- Wszystkie transakcje przetworzone w obszarze przychodów (tj. znacząca klasa transakcji) podlegały tym samym procesom i kontrolom jednostki;
- Przychód ujmuje się, kiedy następuje przeniesienie kontroli w punkcie wysyłki na warunkach franco statek (fob);
- Faktura wystawiana jest w dniu wysłania produktu z magazynu jednostki;
- Pracownicy magazynowi zwykle nie pracują w weekendy;
- Termin płatności wynosi 30 dni od daty faktury.

#### *Założenia dotyczące badania*

- Przy początkowym planowaniu i określaniu zakresu badania ustalono, że przychód stanowi znaczącą klasę transakcji, a biegły rewident uzyskał zrozumienie przebiegu transakcji przychodowych;
- Stosowne stwierdzenia obejmują występowanie, dokładność i rozgraniczenie między okresami;
- Ujmowanie przychodów stanowi domniemane ryzyko oszustwa, a ryzyko oszustwa nie zostało odrzucone, dlatego biegły rewident ustalił, że występowanie, dokładność i rozgraniczenie między okresami przychodów także stanowią znaczące ryzyka;
- Celem procedury badania jest zaadresowanie stwierdzeń dotyczących występowania i dokładności;
- W oparciu o zrozumienie kontroli biegły rewident wyciągnął wniosek, że dla potrzeb tej procedury badania, stosowne kontrole dotyczące ryzyk istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia zostały zaprojektowane skutecznie i zostały wdrożone;
- Biegły rewident przeprowadził testy stosownych kontroli i ustalił, że działają skutecznie;
- Biegły rewident upewnił się, że jednostka odpowiednio zastosowała wymagania mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej, i że kryteria ujmowania przychodu są odpowiednie;
- Pełną populację stosownych danych dotyczących przychodów pozyskano z systemu jednostki;
- Ustalono, że pola danych wykorzystywane w tej procedurze (np. daty, ilości, kody produktu) są właściwe, a dane są w wystarczającym stopniu wiarygodne dla potrzeb biegłego rewidenta i zostały poddane testom pod kątem kompletności i dokładności;
- Choć nie zostało to zilustrowane, biegły rewident osobno przeprowadza procedury adresujące stwierdzenia dotyczące rozgraniczenia między okresami, a także specyficzne procedury adresujące ryzyko oszustwa na poziomie stosownego stwierdzenia. Biegły rewident przeprowadził także osobne testy w odniesieniu do środków pieniężnych i należności.

Wszystkie pozycje ustalone jako pozycje o wysokiej wartości zostały wybrane do testowania w drodze oddzielnej procedury wiarygodności i są wyłączone z bieżącej procedury. Pozostała populacja podlegająca procedurze składa się z rutynowych, nieskomplikowanych transakcji.

## Często zadawane pytania: Korzystanie z automatycznych narzędzi i technik przy przeprowadzaniu procedur badania

### Opis procedury badania z użyciem ANT

Procedurę przeprowadzono 45 dni po zakończeniu roku. Populacja transakcji (tj. każda transakcja sprzedaży) została poddana procedurze ANT, w ramach której wszystkie transakcje zostały przeanalizowane i podzielone na dwie grupy.

W jednej grupie (zwanej „Grupą A”) umieszczono transakcje niespełniające jednego lub kilku z poniższych kryteriów (tj. oczekiwania, które zgodnie z ustaleniem biegłego rewidenta miały wykrywać zniekształcenia w przypadku, jeśli nie zostaną spełnione):

Kryteria	Stosowne stwierdzenie będące przedmiotem testowania
Data transakcji nie wypadła w weekend	Występowanie
Data transakcji odpowiada dacie wysyłki	Występowanie
Data wystawienia faktury odpowiada dacie wysyłki	Występowanie
Ilości i kody produktów na fakturze są zgodne z podanymi w dokumencie przewozowym	Dokładność
Sprzedaż ogółem wykazana na fakturze jest zgodna z wpływami środków pieniężnych	Występowanie i Dokładność

Wszystkie pozostałe transakcje, które spełniły wszystkie powyższe kryteria umieszczono w drugiej grupie (zwanej „Grupą B”).

*Jakie rodzaje dowodów badania uzyskano w wyniku przeprowadzenia tej procedury ANT?*

Wynik procedury ANT	Uzyskane dowody
Grupa A	<p>Transakcje uwzględnione w Grupie A stanowiły transakcje, które były nietypowe lub niespodziewane w oparciu o oczekiwany stan faktyczny.</p> <p style="text-align: center;"><i>Na przykład biegły rewident nie spodziewałby się wystąpienia transakcji w weekendy, ponieważ pracownicy magazynowi zwykle nie pracują w weekendy.</i></p> <p>Poprzez weryfikację transakcji z Grupy A, biegły rewident może uzyskać pogłębione zrozumienie procesu ujmowania przychodu i uwzględnić je w ramach bieżącego i cyklicznego procesu oszacowania ryzyka.</p> <p style="text-align: center;"><i>Na przykład biegły rewident dowiadyuje się, że pewni klienci proszą jednostkę o wystawianie im faktur z góry, z jednoczesnym wstrzymaniem towaru do momentu, gdy dany klient będzie gotowy na</i></p>

**Często zadawane pytania: Korzystanie z automatycznych narzędzi i technik przy przeprowadzaniu procedur badania**

	<p style="text-align: center;"><i>jego przyjęcie (tj. uzgodnienie dotyczące sprzedaży z wstrzymaną dostawą).</i></p> <p>Choć w trakcie początkowego planowania i określania zakresu badania ustalono, że przychody stanowią znaczącą klasę transakcji, procedura ANT uzupełniła informacje uzyskane przez biegłego rewidenta w ramach oszacowania ryzyka transakcji ujętych w Grupie A. W kontekście stwierżeń występowania i dokładności, transakcje z tej grupy oceniono jako wiążące się z podwyższonym ryzykiem istotnego zniekształcenia.</p> <p>Procedury przeprowadzone z wykorzystaniem ANT nie dają wystarczająco przekonujących dowodów badania dla Grupy A, a raczej dostarczają dodatkowych informacji odnośnie do oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta. W celu uzyskania bardziej przekonujących dowodów badania dla pozycji z Grupy A, biegły rewident powinien przeprowadzić procedury wiarygodności.</p>
Grupa B	<p>Transakcje ujęte w Grupie B są to transakcje, które nie wykazują nietypowych ani niespodziewanych cech (tj. spełniają wszystkie oczekiwania).</p> <p>Oprócz dostarczania dodatkowych informacji do oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta dla Grupy A, procedura ANT została zaprojektowana odrębnie jako procedura wiarygodności dla celów Grupy B, w drodze:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Rozważenia odpowiedniości procedury i ustalenia, że procedura jest odpowiednia dla stwierżeń wystąpienia i dokładności;</li><li>• Przeprowadzenia testów wiarygodności danych i ustalenia, że dane są wiarygodne; oraz</li><li>• Określenia kryteriów (w oparciu o stan faktyczny jednostki) na wystarczająco precyzyjnym poziomie, w celu wykrycia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia.</li></ul> <p>Zważywszy na założenia dotyczące badania, wyniki pozostałych procedur przeprowadzonych w ciągu całego badania byłyby ocenione pod kątem sprzecznych informacji dotyczących oszacowanego ryzyka istotnego zniekształcenia.</p>

**Kluczowe kwestie**

Przykład ten demonstruje zasadę, że ta procedura z wykorzystaniem ANT jest w stanie ustalić transakcje, które mieszczą się w granicach oczekiwań i te, które się w nich nie mieszczą, a także dowody uzyskiwane w każdym z tych przypadków.

Dla grupy transakcji, które znajdują się poza granicami oczekiwań, procedura zapewnia biegłemu rewidentowi dodatkowe informacje służące identyfikacji i oszacowaniu ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, a zatem stanowi procedurę oszacowania ryzyka.

Przykład wykazuje także, że jeśli procedura została zaprojektowana w celu wykrycia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, stanowi ona procedurę wiarygodności. Choć przykład przewiduje zerową tolerancję (tj. „zgodne” albo „niezgodne”), kryteria można dostosować do poziomu

dopuszczalnej różnicy, pod warunkiem, że procedura jest zaprojektowana w celu wykrycia istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia.

## 2. Jakie są szczególne okoliczności związane z korzystaniem z ANT w ramach projektowania i przeprowadzania analitycznych procedur wiarygodności zgodnie z MSB 520<sup>4</sup>?

Zastosowanie analitycznych procedur wiarygodności (ang. *substantive analytical procedures – SAP*) jest zasadniczo bardziej właściwe dla dużych wolumenów transakcji, które charakteryzują się przewidywalnością w czasie.<sup>5</sup> Postęp techniczny, w połączeniu ze wzrostem liczby i różnorodności źródeł danych, może stwarzać więcej możliwości dla stosowania ANT przez biegłego rewidenta w ramach przeprowadzania analitycznej procedury wiarygodności. Przy stosowaniu wymogów MSB 520, w odniesieniu do zaprojektowania i przeprowadzenia analitycznej procedury wiarygodności, występują pewne specyficzne okoliczności dla korzystania z ANT.

### Ocena wiarygodności danych przy korzystaniu z ANT

Wiarygodność danych jest ważna, ponieważ dane stanowią podstawę, na której projektowana i przeprowadzana jest procedura analityczna. Na wiarygodność danych ma wpływ ich źródło i rodzaj oraz zależy ona od okoliczności ich pozyskania.<sup>6</sup> Dzięki rozwojowi techniki dostępna jest niezliczona ilość informacji (np. media społecznościowe, otwarte dane), przy czym niektóre są bardziej wiarygodne od innych. Wykorzystanie ANT (czasami nazywanych analizą danych badania) w celu przeprowadzenia analitycznej procedury wiarygodności umożliwia biegłemu rewidentowi włączenie informacji z większej liczby źródeł, zarówno wewnętrznych, jak i zewnętrznych wobec jednostki, a także na wykorzystanie w analizie znacznie większych wolumenów danych. Niemniej odpowiedzialność biegłego rewidenta za odniesienie się do wiarygodności danych wykorzystanych w analitycznej procedurze wiarygodności<sup>7</sup> pozostaje bez zmian.

### Ocena precyzji oczekiwania przy korzystaniu z ANT

Przeprowadzając analityczne procedury wiarygodności, biegli rewidenci formułują oczekiwanie, które jest wystarczająco precyzyjne dla zidentyfikowania zniekształcenia, które, pojedynczo lub łącznie z innymi zniekształceniami, może spowodować istotne zniekształcenie sprawozdania finansowego.<sup>8</sup> Korzystanie z ANT przy przeprowadzaniu analitycznej procedury wiarygodności może umożliwić biegłym rewidentom sformułowanie oczekiwania dla zidentyfikowania zniekształcenia, które jest bardziej precyzyjne niż w innym przypadku, na przykład z uwagi na fakt, iż:

- Wykorzystanie ANT może umożliwić wydobycie różnych cech (tj. pól danych) transakcji składających się na całą populację i przeanalizowanie ich na bardziej szczegółowym poziomie;
- Zdolność ANT do dezagregowania danych do poziomu transakcji i atrybutu (tj. „dotarcie” do szczegółowych pól danych); oraz

<sup>4</sup> MSB 520, paragraf 5

<sup>5</sup> MSB 520, paragraf A6

<sup>6</sup> MSB 520, paragraf A12

<sup>7</sup> MSB 520, paragraf 5(b)

<sup>8</sup> MSB 520, paragraf 5(c)

- Zdolność ANT do dynamicznego zwizualizowania danych, umożliwiającego biegłym rewidentom identyfikację różnych powiązań lub większej liczby powiązań między danymi w celu ewentualnego sformułowania bardziej precyzyjnego oczekiwania.

#### **Pozostałe kwestie dotyczące stosowania wymogów MSB 520**

Niezależnie od tego, czy w celu przeprowadzenia analitycznej procedury wiarygodności stosuje się lub nie stosuje ANT, istotnym pozostaje zrozumienie stwierdzeń poddawanych testom, w tym powodów przeprowadzania oszacowania, biorąc pod uwagę ryzyka istotnego zniekształcenia na poziomie stwierdzenia, ponieważ biegli rewidenci mają obowiązek ustalenia odpowiedniości określonej analitycznej procedury wiarygodności dla danych stwierdzeń.<sup>9</sup>

Choć korzystanie z ANT może umożliwić biegłemu rewidentowi sformułowanie bardziej precyzyjnego(-ych) oczekiwania (oczekiwań), akceptowalna różnica pomiędzy zaewidencjonowanymi a oczekiwanymi kwotami<sup>10</sup> jest taka sama bez względu na sposób przeprowadzenia analitycznych procedur wiarygodności.

---

**Zapraszamy do śledzenia nas w mediach społecznościowych, aby być na bieżąco ze zmianami wprowadzanymi do naszych standardów oraz możliwym wpływem owych zmian na Państwa.**



---

<sup>9</sup> MSB 520, paragraf 5(a)

<sup>10</sup> MSB 520, paragraf 5(d)

## 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 poprzez ułatwianie ujednolicenia międzynarodowych i krajowych standardów badania i atestacji, podnosząc w ten sposób jakość i spójność praktyki na całym świecie oraz wzmacniając zaufanie opinii publicznej do profesji w zakresie rewizji finansowej i usług atestacyjnych w skali globalnej.

IAASB opracowuje standardy rewizji finansowej 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 wspierają działalność IAASB, wspiera Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).

---

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

Copyright © IFAC, wrzesień 2020 r. Wszelkie prawa zastrzeżone.

„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 logo IAASB 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, należy skorzystać z odnośnika [permissions](#) bądź skontaktować się pisemnie na [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).



## Często zadawane pytania: Korzystanie z automatycznych narzędzi i technik przy przeprowadzaniu procedur badania

Niniejszy dokument *Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: Często zadawane pytania w zakresie korzystania z automatycznych narzędzi i technik przy przeprowadzaniu procedur badania* opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) we wrześniu 2020 r., został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2020 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 w zakresie korzystania z automatycznych narzędzi i technik przy przeprowadzaniu procedur badania* w języku angielskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: Często zadawane pytania w zakresie korzystania z automatycznych narzędzi i technik przy przeprowadzaniu procedur badania* w języku polskim © 2020 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Non-Authoritative Support Material Related to Technology: Frequently Asked Questions (FAQ) Regarding the Use of Automated Tools and Techniques In Performing Audit Procedures*, September 2020.

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:

