

## НЕОБОВ'ЯЗКОВИЙ ДОПОМІЖНИЙ МАТЕРІАЛ, ПОВ'ЯЗАНИЙ З ТЕХНОЛОГІЯМИ: ЧАСТІ ЗАПИТАННЯ (FAQ) ЩОДО ВИКОРИСТАННЯ АВТОМАТИЗОВАНИХ ІНСТРУМЕНТІВ ТА МЕТОДІВ ПІД ЧАС ВИКОНАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПРОЦЕДУР

У цій публікації висвітлюється вплив технології на застосування певних аспектів Міжнародних стандартів аудиту (МСА) і використання аудитором можливостей автоматизованих інструментів і методів (АТТ). Зокрема, у цих FAQ розглядається:

1. Чи процедура, що включає застосування АТТ, може одночасно служити процедурою оцінювання ризику та подальшою аудиторською процедурою.
2. Особливі зауваження під час використання АТТ при виконанні аналітичних процедур по суті, відповідно до МСА 520, *Аналітичні процедури*.

### Що таке АТТ ?

Аудиторські процедури можуть виконуватися за допомогою ряду інструментів або методів, ручних чи автоматизованих (і часто включають поєднання обох). Практики можуть використовувати різні терміни на практиці для опису автоматизованих інструментів або методів. Наприклад, застосування автоматизованих аналітичних процедур до даних під час виконання процедур оцінювання ризиків іноді називають аналізом даних.

Хоча термін «аналіз даних» іноді використовується для посилання на такі інструменти і методи, він не має єдиного визначення чи опису. Цей термін є надто вузьким, оскільки він не охоплює всі нові технології, які використовуються сьогодні при виконанні аудиторських процедур. Крім того, технології і пов'язані з ними аудиторські застосунки продовжуватимуть розвиватися, такі як програми штучного інтелекту (AI), роботизовані процеси автоматизації та використання дронів. Тому РМСАНВ використовує ширший термін «автоматизовані інструменти і методи».

### Застосування МСА: використання АТТ

Застосовуючи МСА аудитор може розробляти та виконувати аудиторські процедури вручну або за допомогою АТТ, і будь-який метод може бути ефективним. Незалежно від застосованих інструментів і методів аудитор повинен дотримуватись МСА.

За певних обставин, під час отримання аудиторських доказів, аудитор може визначити, що використання АТТ для виконання певних аудиторських процедур може привести до отримання більш переконливих аудиторських доказів щодо твердження, що перевіряється. За інших обставин виконання аудиторських процедур може бути ефективним без використання АТТ.

### Технологія постійно змінюється

З розвитком технологій і нових підходів до аудиту, доречність конкретного АТТ і його відносні переваги можуть змінюватись.

## 1. Чи може аудиторська процедура з використанням АТТ одночасно служити як процедура оцінювання ризику та подальша аудиторська процедура?

Аудитор може виконувати аудиторські процедури як частину ідентифікації та оцінювання ризиків суттєвого викривлення (тобто, процедуру оцінки ризику<sup>1</sup>), які також можуть виявити суттєві викривлення на рівні твердження, таким чином відповідаючи визначенню процедури по суті<sup>2</sup> (тобто, категорії подальшої аудиторської процедури).<sup>3</sup>

Аудитори можуть використовувати АТТ в процедурі аудиту для обробки, організації, структурування або представлення даних з метою генерування інформації, яка може використовуватися як аудиторський доказ. Як процедури оцінювання ризику, так і подальші аудиторські процедури надають аудиторські докази. У деяких випадках аудитор може використовувати той самий АТТ і ті самі дані для досягнення мети більш ніж одного типу аудиторської процедури.

### Процедури оцінювання ризиків

АТТ може використовуватися в аналізі даних для виявлення чи оцінки ризиків суттєвого викривлення. Це можна зробити шляхом виявлення невідповідностей, неочікуваних транзакцій, подій, сум, коефіцієнтів і тенденцій. АТТ може надати аудитору можливість обробити великі набори даних, а також розглянути дані з широкого спектру джерел. Роблячи це, аудитор може отримати поглиблене, більш детальне розуміння генеральної сукупності, в тому числі характер і обсяг подій чи умов, які можуть спричинити ризики суттєвого викривлення.

### Подальші аудиторські процедури

Використовуючи АТТ для отримання розуміння генеральної сукупності під час виконання процедур(и) оцінювання ризику, аудитор може використати ту саму інформацію для розробки подальших аудиторських процедур. Нижче наведено ілюстративний приклад, який показує, як це можна зробити.

### Наочний приклад:

Мета цього прикладу полягає в тому, щоб показати, що аудиторські процедури з використанням того самого АТТ і тих самих даних можуть служити як процедурами оцінювання ризиків, так і подальшими аудиторськими процедурами. Зверніть увагу, що цей приклад не призначений для ілюстрації інших процедур, які аудитору може знадобитися виконати для отримання достатніх відповідних аудиторських доказів у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення з урахуванням фактів і обставин суб'єкта господарювання. Крім того, він не надає всіх деталей щодо описаних процедур, які не стосуються мети цього прикладу.

<sup>1</sup> МСА 315 (переглянутий у 2019), *Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення*, параграф 12(j)

<sup>2</sup> МСА 330, *Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики*, параграф 4(a)

<sup>3</sup> Згідно МСА 500, параграф А10(b), подальші аудиторські процедури складаються з:

- (i) Тестів заходів контролю, якщо це вимагається МСА або аудитор вирішив провести їх; та
- (ii) Процедур по суті, включно з тестами деталей та аналітичними процедурами по суті.

#### *Фактична модель*

Цей приклад зосереджується на суб'єкті господарювання, який виробляє та продає акумулятори. Для мети прикладу припустимо наступне:

#### *Припущення щодо суб'єкта господарювання*

- Обробка і реєстрація операцій з продажу високоавтоматизовані;
- Всі операції, оброблені в межах доходу (тобто, значущий клас операцій) підлягали тим самим процесам і заходам контролю суб'єкта господарювання;
- Дохід визнається, коли передається контроль на умовах постачання FOB-пункт відвантаження;
- Рахунки виставляються в день відправлення продукції зі складу організації;
- Складський персонал зазвичай не працює у вихідні дні;
- Оплата здійснюється через 30 днів з дати виставлення рахунку.

#### *Припущення щодо аудиту*

- Дохід було визначено як значний клас операції під час початкового планування і визначення обсягу, і аудитор отримав розуміння потоку операцій з доходами;
- Релевантними твердженнями є виникнення, точність і відсічення;
- Визнання доходу є передбачуваним ризиком шахрайства, ризик шахрайства не спростовується, і тому аудитор визначив, що виникнення, точність і відсічення доходу також є значним ризиком;
- Ця аудиторська процедура призначена для розгляду тверджень щодо виникнення і точності;
- На основі розуміння заходів контролю аудитор дійшов висновку, що для мети цієї аудиторської процедури відповідні заходи контролю, спрямовані на ризики суттєвого викривлення на рівні твердження, були ефективно розроблені та впроваджені;
- Аудитор протестував відповідні заходи контролю та визначив, що вони функціонують ефективно;
- Аудитор переконаний, що суб'єкт господарювання належним чином застосував вимоги застосовної концептуальної основи фінансового звітування, та що критерії визнання доходу є відповідними;
- Повну сукупність відповідних даних щодо доходів було отримано з системи суб'єкта;
- Поля даних, що використовуються у цій процедурі (дати, кількість, коди продукції), визначені як релевантні, а дані достатньо надійні для цілей аудитора та були перевірені на повноту і точність;
- Аудитор окремо виконує процедури для розгляду твердження щодо відсічення, а також окремо спеціальні процедури для розгляду ризику шахрайства на рівні релевантного твердження. Аудитор також окремо виконав тести грошових коштів та дебіторської заборгованості.

Усі елементи високої вартості були обрані для тестування за допомогою окремої процедури по суті та виключені з цієї процедури. Решта сукупності, яка підлягає цій процедурі, складається з рутинних нескладних операцій.

#### *Опис аудиторської процедури з використанням АТТ*

Процедуру було виконано через 45 днів після закінчення року. Сукупність операцій (тобто, кожна операція з продажу) була піддана процедурі АТТ, який проаналізував всі операції та розподілив їх на дві групи.

Операції, які не відповідають одному або декільком наступних критеріїв, були включені в одну групу ("Група А") (тобто очікування, які аудитор визначив для виявлення викривлень, якщо очікування не виправдалися):

Критерій	Релевантне твердження для тестування
Дата транзакції не відбулася у вихідний день	Виникнення
Дата транзакції та дата відвантаження збігаються	Виникнення
Дата рахунку-фактури та дата відвантаження збігаються	Виникнення
Кількість і коди продукту в рахунку-фактурі та документі про відвантаження збігаються	Точність
Загальний продаж за рахунком-фактурою та касовим чеком збігаються	Виникнення та Точність

Усі інші транзакції, які відповідали всім зазначеним вище критеріям, були включені до другої групи ("Група В").

Які типи аудиторських доказів були отримані з цієї АТТ процедури?

Результат АТТ процедури	Отримані докази
Група А	<p>Транзакції, згруповані в Групу А, були операціями, які були незвичними або неочікуваними на основі очікованої моделі фактів.</p> <p><i>Наприклад, міг не очікувати операцій у вихідні через те, що складський персонал зазвичай не працює у вихідні.</i></p> <p>Досліджуючи операції у Групі А аудитор може отримати глибше розуміння процесу доходів та взяти це до уваги як частину постійного та ітеративного процесу оцінювання ризиків.</p> <p><i>Наприклад, аудитор дізнається, що окремі клієнти вимагають від суб'єкта господарювання виставляти їм рахунок заздалегідь, але зберігати запаси доки вони не будуть готові їх прийняти (тобто, угода про виставлення рахунку і зберігання).</i></p> <p>У той час як дохід було визначено як значний клас операцій під час початкового планування та визначення обсягу, процедура АТТ додатково інформувала аудитора про оцінку ризику операцій, віднесених до групи А. В контексті тверджень про виникнення і точність, операції у цій групі оцінюються як такі, що мають вищий ризик суттєвого викривлення.</p> <p>Процедури, що виконуються з використанням АТТ, не надають достатньо переконливих аудиторських доказів для Групи А, а скоріше додатково інформують аудитора про оцінку ризику. Аудитор повинен виконати процедури по суті для отримання більш переконливих аудиторських доказів для елементів Групи А.</p>

Група В	<p>Операції, згруповані в Групу В, були транзакціями, які не демонстрували незвичайних або неочікуваних характеристик (тобто вони відповідали всім очікуванням).</p> <p>Окремо та окрім інформування аудитора про оцінку ризику щодо Групи А вище, процедуру АТТ було розроблено як процедуру по суті для цілей Групи В шляхом:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Розгляду придатності процедури і визначення, що вона підходить для тверджень про виникнення і точність;</li> <li>• Перевірки достовірності даних та визначення, що дані є достовірними; та</li> <li>• Встановлення критеріїв (на основі моделі фактів суб'єкта господарювання) на достатньо точному рівні для виявлення суттєвого викривлення на рівні твердження.</li> </ul> <p>Враховуючи припущення щодо аудиту, результати інших виконаних протягом аудиту аудиторських процедур можуть бути оцінені на наявність суперечливої інформації щодо оціненого ризику суттєвого викривлення.</p>
---------	---

**Ключові моменти**

Приклад демонструє принцип, згідно з яким ця процедура, що включає АТТ, здатна визначити транзакції, які відповідають очікуванням, і ті, що виходять за межі очікувань, а також докази, отримані в обох випадках.

Для групи операцій, які виходять за межі очікувань, процедура надає аудиторю додаткову інформацію для виявлення та оцінки ризиків суттєвих викривлень на рівні тверджень і, отже, є процедурою оцінки ризиків.

Приклад також демонструє, що якщо процедура призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні твердження, це процедура перевірки по суті. Хоча приклад допускає нульову терпимість (тобто, "відповідає" чи "не відповідає"), критерії можуть бути скориговані до рівня допустимої різниці, якщо процедура призначена для виявлення суттєвого викривлення на рівні твердження.

**2. Які характерні міркування враховуються під час використання АТТ при розробці та виконанні аналітичних процедур по суті відповідно до МСА 520<sup>4</sup>?**

Застосування аналітичних процедур по суті (SAP) зазвичай більш застосовне до великих обсягів операцій, які, як правило, є передбачуваними в часі.<sup>5</sup> Розвиток технології у поєднанні зі збільшенням кількості та різноманітністю джерел даних може створити більше можливостей для аудитора використовувати АТТ при виконанні SAP. Застосовуючи вимоги МСА 520 щодо планування та виконання SAP, існують певні міркування, специфічні для використання АТТ.

<sup>4</sup> МСА 520, параграф 5

<sup>5</sup> МСА 520, параграф А6

### Оцінка достовірності даних при використанні АТТ

Надійність даних важлива, тому що дані є основою, на якій планується і виконується аналітична процедура. На достовірність даних впливає їх джерело та характер, а також обставини, за яких вони отримані.<sup>6</sup> З розвитком технології доступна незліченна кількість інформації (наприклад, соціальні мережі, відкриті дані), і деякі з них більш надійні ніж інші. Використання АТТ (іноді називають аналіз даних аудиту) для виконання SAP дозволяє аудитору включати інформацію з більшої кількості джерел, як внутрішніх так і зовнішніх по відношенню до суб'єкта господарювання, а також використовувати більші обсяги даних для аналізу. Тим не менш, відповідальність аудитора за розгляд надійності даних, що використовуються в SAP<sup>7</sup>, є незмінною.

### Оцінка точності очікування при використанні АТТ

При виконанні SAP, аудитори формують очікування, яке є досить точним для ідентифікації викривлення, яке окремо чи у сукупності з іншими викривленнями може спричинити суттєве викривлення фінансової звітності.<sup>8</sup> Використання АТТ під час виконання SAP може дозволити аудиторам сформуванню очікування щодо ідентифікації викривлення більш точно, ніж в іншому випадку, завдяки, наприклад:

- Використання АТТ може дозволити отримати та проаналізувати на більш детальному рівні різні атрибути (тобто, поля даних) операцій, що охоплюють всю сукупність;
- Можливості АТТ дезагрегувати дані до рівня транзакцій і атрибутів (тобто, "деталізація" до певних полів даних); та
- Можливості АТТ динамічно візуалізувати дані, що дозволяє аудиторам ідентифікувати різні взаємозв'язки або більше взаємозв'язків між даними та можливість сформуванню більш точні очікування.

### Інші міркування щодо застосування вимог МСА 520

Незалежно від того, чи використовується АТТ для виконання SAP, залишається важливим розуміти твердження, що підлягають тестуванню, включно з причинами оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження, оскільки аудитори повинні визначити придатність конкретної SAP для таких тверджень.<sup>9</sup>

Хоча використання АТТ може дозволити аудитору розробити точніші очікування, прийнятна розбіжність між зареєстрованими в обліку сумами та очікуваними значеннями<sup>10</sup> є однаковою незалежно від того, як виконується SAP.

**Слідкуйте за нами в соціальних мережах, щоб бути в курсі змін у наших стандартах і того, як ці зміни можуть вплинути на вас**



<sup>6</sup> МСА 520, параграф A12

<sup>7</sup> МСА 520, параграф 5(b)

<sup>8</sup> МСА 520, параграф 5(c)

<sup>9</sup> МСА 520, параграф 5(a)

<sup>10</sup> МСА 520, параграф 5(d)

## Про РМСАНВ

Метою РМСАНВ є служіння суспільним інтересам шляхом встановлення високоякісних стандартів аудиту, надання впевненості та інших пов'язаних стандартів і сприяння зближенню міжнародних та національних стандартів аудиту і надання впевненості, таким чином підвищуючи якість і послідовність практики у всьому світі та зміцнення суспільної довіри до глобальної професії аудитора та надання впевненості.

РМСАНВ розробляє стандарти аудиту і надання впевненості та рекомендації для використання всіма професійними бухгалтерами в рамках спільного процесу встановлення стандартів за участю Ради з нагляду за інтересами громадськості, яка здійснює нагляд над діяльністю РМСАНВ, і Консультативної дорадчої групи РМСАНВ, яка забезпечує внесок інтересів громадськості у розробку стандартів та керівництв. Структури і процеси, які підтримують діяльність РМСАНВ забезпечуються Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ).

---

Структури і процеси, які підтримують діяльність РМСАНВ забезпечуються Міжнародною федерацією бухгалтерів ® або МФБ®. РМСАНВ та МФБ не несуть відповідальності за збитки, заподіяні будь-якій особі, яка діє або утримується від дій, покладаючись на матеріал у цій публікації, незалежно від того чи спричинені такі збитки через недбалість або іншим чином.

Авторське право © МФБ Вересень 2020. Всі права застережені.

'Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості', 'Міжнародні стандарти аудиту', 'Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості', 'Міжнародні стандарти завдань з огляду', 'Міжнародні стандарти супутніх послуг', 'Міжнародні стандарти контролю якості', 'Нотатки з міжнародної практики аудиту', 'РМСАНВ', 'МСА', 'МСЗНВ', 'МСЗО', 'МССП', 'МСКЯ' 'НМПА', та логотип РМСАНВ є торговельними марками МФБ, або зареєстрованими знаками на товари і послуги МФБ у США та інших країнах.

Цей "Необов'язковий допоміжний матеріал, пов'язаний з технологіями: часті запитання (FAQ) щодо використання автоматизованих інструментів та методів під час виконання аудиторських процедур" Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, опубліковано Міжнародною федерацією бухгалтерів у вересні 2020 року англійською мовою, перекладено на українську мову Аудиторською палатою України у 2023 році та використовується з дозволу МФБ (IFAC). Затвердженим текстом усіх публікацій МФБ є текст, опублікований МФБ англійською мовою. МФБ не несе відповідальності за точність і повноту перекладу, а також за дії, які можуть виникнути в результаті такого перекладу.

Авторське право на текст англійською мовою "Необов'язковий допоміжний матеріал, пов'язаний з технологіями: часті запитання (FAQ) щодо використання автоматизованих інструментів та методів під час виконання аудиторських процедур" © 2020 належить МФБ. Всі права застережені.

Авторське право на текст перекладу українською мовою "Необов'язковий допоміжний матеріал, пов'язаний з технологіями: часті запитання (FAQ) щодо використання автоматизованих інструментів та методів під час виконання аудиторських процедур" © 2023 належить МФБ. Всі права застережені.

Для отримання інформації про авторське право, торговельну марку та дозволи, прохання перейти до [permissions](#) або звернутися до [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).