

## НЕОБОВ'ЯЗКОВИЙ ДОПОМІЖНИЙ МАТЕРІАЛ, ПОВ'ЯЗАНИЙ З ТЕХНОЛОГІЯМИ: АУДИТОРСЬКА ДОКУМЕНТАЦІЯ ПРИ ВИКОРИСТАННІ АВТОМАТИЗОВАНИХ ІНСТРУМЕНТІВ І МЕТОДІВ

Ця публікація була підготовлена Робочою групою з технологій (TWG) Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості® (РМСАНВ). Вона призначена для того, щоб допомогти аудиторам зрозуміти як використання автоматизованих інструментів і методів протягом завдання з аудиту може вплинути на аудиторську документацію відповідно до міжнародного стандарту аудиту™ (МСА™) 230.<sup>1</sup> Ця публікація не змінює та не замінює Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) <sup>14</sup> або МСА, лише тексти яких є офіційними. Читання публікації не є заміною читанню МСКЯ1 або МСА™.

Ця публікація має на меті надати практичну допомогу фахівцям-практикам у розумінні відповідних аспектів аудиторської документації при використанні автоматизованих інструментів і методів. Приклади наводяться виключно для ілюстрації.

### На замітку читачам

Публікація містить посилання на поточні проекти РМСАНВ, які ще не завершені, зокрема:

- Проект Міжнародного стандарту управління якістю (МСУЯ) 1 (ED-ISQM 1), *Управління якістю для фірм, що виконують аудити чи огляди фінансової звітності, або інші завдання з надання впевненості чи супутніх послуг.*
- Проект МСА 220 (переглянутий) (ED-220), *Управління якістю аудиту фінансової звітності.*

Деякі матеріали в цьому документі базуються на цих пропозиціях. Обидва ці стандарти планується затвердити РМСАНВ у 2020. Після схвалення TWG оновить цю публікацію за потреби з урахуванням дати набрання чинності цими стандартами.

## РОЗДІЛ I

### Вступ

*Що таке автоматизовані інструменти і методи?*

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 або подальших аудиторських процедур 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 інші. Тому РМСАНВ використовує ширший термін «автоматизовані інструменти і методи» (АТТ).

*Використання АТТ і аудиторська документація*

МСА 230<sup>1</sup> не розрізняє використання АТТ та ручних засобів і методів стосовно вимог до аудиторської документації, але використання АТТ може призвести до інших міркувань щодо документації. Наприклад, характер та цілі аудиторської документації, як визначено в параграфах 2 та 3 МСА 230 є однаковими незалежно від того, чи використовуються АТТ під час виконання завдання з аудиту, та включають наступне:

- Докази основи формування аудитором висновку про досягнення загальних цілей аудитора.<sup>2</sup>
- Докази того, що аудит було сплановано та проведено відповідно до МСА і застосовних законодавчих та нормативних вимог.
- Допомога групі із завдання у плануванні та виконанні аудиту.
- Допомогати членам команди із завдання, відповідальним за нагляд, з метою керування та здійснення нагляду за аудиторською роботою, а також виконання їх обов'язків щодо огляду відповідно до МСА 220.<sup>3</sup>
- Надання можливості команді із завдання звітувати про свою роботу.
- Зберігати запис питань, що мають постійну значущість для майбутніх аудитів.
- Надавати можливість проводити огляди та інспектування контролю якості відповідно до МСКЯ1<sup>4</sup> або національних вимог, які є принаймні не менш суворими.<sup>5</sup>
- Давати можливість проведення зовнішніх інспектувань відповідно до застосовних законодавчих, нормативних або інших вимог.

Так само, МСА 230 не розрізняє використання АТТ або ручних інструментів і методів під час запису ідентифікаційних характеристик конкретних статей або питань.<sup>6</sup>

МСА 230 ґрунтується на принципах і, отже, залишається застосовним незалежно від характеру інструменту чи методу, які застосовує аудитор.

*Конкретні вимоги МСА щодо документації*

Використовуючи АТТ при виконанні процедур оцінювання ризиків чи подальших аудиторських процедур, аудитор повинен дотримуватися вимог щодо документування, викладених у МСА 230 та кожному доречному МСА.<sup>7</sup> Це включає вимоги, які встановлені у параграфі 38 МСА 315

---

<sup>1</sup> МСА 230, *Аудиторська документація*

<sup>2</sup> МСА 200, *Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту*, параграф 11

<sup>3</sup> Діючий МСА 220, *Контроль якості аудиту фінансової звітності*, параграфи 15–17

<sup>4</sup> МСКЯ 1, *Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги*, параграфи 32–33, 35–38, та 48

<sup>5</sup> Діючий МСА 220, параграф 2

<sup>6</sup> Параграф А12 МСА 230 наводить приклади того, як аудитор може задокументувати ідентифікуючі характеристики конкретних статей або питань.

<sup>7</sup> Параграф А6 МСА 230 пояснює, що інші МСА містять конкретні вимоги щодо документації, що призначені пояснити застосування МСА 230 за певних обставин тих чи інших МСА.

(переглянутого у 2019),<sup>8</sup> та параграфі 28 МСА 330.<sup>9</sup> У Додатку до МСА 230 наведені параграфи в інших МСА, які містять особливі вимоги до документації.

Хоча вимоги МСА до документації є однаковими для ручних та автоматизованих інструментів і методів, у цій публікації описані обставини, за яких використання АТТ під час аудиту може призвести до інших міркувань щодо документування порівняно з ручними інструментами та методами. Ця публікація організована наступним чином:

- **Розділ II:** Окремі параграфи МСА 230 і те, як використання АТТ може вплинути на аудиторську документацію.
- **Розділ III:** Особливі міркування.

## РОЗДІЛ II

### Окремі параграфи МСА 230 і те, як використання АТТ може вплинути на аудиторську документацію

#### Результати виконаних аудиторських процедур – МСА 230 параграф 8(b)

8. Аудитор повинен складати аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти:
- (a) ...
  - (b) Результати виконаних аудиторських процедур (додано підкреслення) та отриманих аудиторських доказів; та
  - (c) ....

Характер АТТ може надати аудиторам можливість переглядати та аналізувати великі набори даних. В контексті параграфу 8(b) МСА 230, під час використання АТТ для аналізу всього набору даних аудитор повинен задокументувати результати аналізу набору даних. Це може бути досить простим, наприклад, за допомогою візуалізації результатів. Крім того, цього можна досягти задокументувавши, що для кожної перевіреної статті було проведено аналіз, щоб показати, що, наприклад:

- Операції були зареєстровані протягом звичайного робочого часу,
- Транзакції пов'язані з унікальним номером замовлення на купівлю, або
- Транзакції були схвалені тим самим ідентифікатором користувача.

Таким чином, хоча вимоги щодо документації не відрізняються для АТТ, може існувати інша документація через різний характер використаних інструментів та методів.

Наприклад, при визначенні адекватності очікуваних кредитних збитків для дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання, аудитор може використати АТТ для аналізу всього набору даних щодо дебіторської заборгованості підприємства для формування переліку залишків дебіторської заборгованості, які відповідають визначеному критерію (наприклад, перевищують кредитний ліміт, відсутність оплати тощо). Якщо результатом такого аналізу є численні елементи для

<sup>8</sup> МСА 315 (переглянутий у 2019), *Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення*. Зверніть увагу, що вимоги МСА 315 (переглянутого у 2019) набувають чинності для періодів, що починаються 15 грудня 2021 року або пізніше.

<sup>9</sup> МСА 330, *Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики*

подальшого дослідження, характер і обсяг необхідної документації можуть збільшитись порівняно з тим, якби аудитор обрав вибірковий метод. Під час документування такого аналізу аудитор може використати АТТ для кількісного визначення таких винятків і, за необхідності, експортувати результати аналізу у формат чи тип документу (наприклад, табличний чи текстовий), який підходить для включення до файлу завдання.

**Значущі питання, які виникають під час аудиту – МСА 230 параграф 8(с)**

8. Аудитор повинен скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти:
- (a) ...
  - (c) значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені (додано підкреслення) під час формування цих висновків (див. параграфи А8–А11)

А8: Висловлення судження про важливість питання потребує об'єктивного аналізу фактів і обставин. Приклади важливих питань охоплюють:

- Питання, що призводять до значних ризиків (визначені МСА 315 (переглянутим у 2019)).
- Результати аудиторських процедур (додано підкреслення), які свідчать про те, що (а) фінансова звітність може бути суттєво викривленою або (b) про необхідність перегляду аудитором попередньої оцінки ризиків суттєвого викривлення та дій аудитора у відповідь на ці ризики.
- Обставини, що спричиняють значні ускладнення для аудитора в застосуванні необхідних аудиторських процедур.
- Отримані результати, що можуть призвести до модифікації аудиторської думки або внесення пояснювального параграфа до звіту аудитора.

Вибір виконання процедури за допомогою використання АТТ або за допомогою ручної процедури не впливає на *документування* значущого питання, але використання різних інструментів та методів, ручних чи АТТ, може привести до виявлення різних значущих питань.

Тим не менш, параграф 8(с) МСА 230 вимагає, щоб аудитор документував досягнуті висновки та суттєві професійні судження, зроблені для досягнення цих висновків. При використанні АТТ, характер "суттєвих професійних суджень" може відрізнитися від професійних суджень, зроблених під час застосування ручних інструментів і методів. Наприклад, розглянемо наступні два сценарії, пов'язані з дуже суттєвою та складною інвентаризацією запасів:

- Сценарій 1: Виконання тестових підрахунків запасів і аналіз результатів.
- Сценарій 2: Виконання тестових підрахунків запасів і аналіз результатів з використанням АТТ – наприклад, за допомогою дронів та аналізом зображень за допомогою AI.

Хоча обидва аналізи можуть вимагати професійного судження, характер документації для підтвердження зроблених "суттєвих професійних суджень" може біти різним. Наприклад, документація Сценарію 1, скоріше за все, не включатиме те, як член команди із завдання навчався візуально підраховувати запаси (тобто задіяне невелике професійне судження). Однак документація Сценарію 2 може потребувати включення кроків, які використовує персонал під час керування безпілотником для цілей підрахунку запасів, щоб дозволити розміщеному дрону отримати найкращий огляд запасів, які підраховуються, та як було визначено, що AI підходить для аналізу зображень.

### Форма, зміст і обсяг аудиторської документації – МСА 230 параграф А2

Форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежать від таких чинників, як:

- Розмір та складність суб'єкта господарювання.
- Характер аудиторських процедур, які слід виконати.
- Ідентифіковані ризики суттєвого викривлення.
- Значущість отриманих аудиторських доказів.
- Характер і обсяг ідентифікованих винятків.
- Необхідність документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів.
- Використані методологія й інструменти аудиту.

Аудиторська документація описує, які процедури виконав аудитор, і як він досягнув висновків протягом аудиту. В контексті використання АТТ для виконання аудиторських процедур, наступні аспекти також можуть бути доречними для розгляду форми, змісту і обсягу аудиторської документації:

- Назва використовуваного автоматизованого інструменту та опис вихідних даних, використаних в аналізі. Використаний інструмент або повний набір вихідних даних (наприклад, файл, база даних тощо) зазвичай не можуть зберігатися як аудиторська документація.
- Деталі збору даних (наприклад, лист із запитом на дані), процес екстракції та доставки даних, процедури валідації (перевірки) та узгодження, виконані аудитором. Як і у випадку ручних інструментів і методів, деталі збору даних можуть включати те, як дані використовувались в аудиторських процедурах, в тому числі, як дані були оцінені на точність і повноту для мети отримання достатніх відповідних аудиторських доказів.
- Якщо АТТ дозволяє аудитору “деталізувати” інформацію, що аналізується, щоб виявити незвичайні елементи чи характеристики, документація щодо застосованих фільтрів/сегментів, а також шлях або процес дослідження.
- Характер виконаних процедур та результуюча візуалізація або зміст аналізу (може бути або експортований звіт або знімок екрана), доречні для виконаних процедур.
- Залучення сторонніх постачальників послуг для надання послуг із вилучення даних та як було визначено, що дані є точними і повними.

### Використання різних ітерацій фільтрів (АТТ) – МСА 230 параграфи А4 та А7

А4. Аудитор не повинен включати до складу аудиторської документації замінені проекти робочих документів та фінансової звітності, примітки, які відображають незавершену чи попередню думку, копії раніше складених документів, в яких були виправлені друкарські або інші помилки, та дублікати документів.

...

А7. Аудиторська документація надає докази того, що аудитор дотримується вимог МСА. Проте, аудитор не має а ні потреби, ані можливості документувати кожне розглянуте питання, або

висловлене професійне судження під час аудиту. Крім того, аудитору немає потреби окремо документувати (наприклад, за допомогою контрольного переліку) дотримання вимог стосовно питань, щодо яких відповідність вимогам доводять документи, внесені в аудиторський файл.

Однією з унікальних характеристик використання АТТ є те, що можна переглядати багато різних ітерацій процедур, які виконуються з даними. Наприклад, аудитор може розробити і виконати кілька ітерацій процедур, застосовуючи різні фільтри до даних, перш ніж дійти до остаточного результату. Як зазначено в параграфі А4 МСА 230, замінені проекти робочих документів не потрібно включати до аудиторської документації. Однак аудитор може обрати включення різних візуалізацій, результатів застосування різних фільтрів, або ітерацій алгоритмів, якщо за судженням аудитора це допоможе розумінню характеру, часу та обсягу виконаних аудиторських процедур та отриманих результатів.

Часто використання АТТ (наприклад, аналізу даних) для отримання початкового розуміння залишку на рахунку чи класу операцій може підтверджуватись наступними ітераціями цього аналізу. Аудитор може зберегти документацію попередньої ітерації, якщо аналіз її результатів може підтвердити професійні судження, зроблені при визначенні або розробці аналітики.

### РОЗДІЛ III

#### Особливі міркування – Як затвердження фірмою технологічних ресурсів, таких як АТТ, може вплинути на аудиторську документацію

Можуть виникнути запитання щодо відмінностей у характері та обсязі аудиторської документації під час використання АТТ, схвалених фірмою, на відміну від використання АТТ, які не підлягали формальному затвердженню фірмою (наприклад, якщо команда із завдання розробила власні програмні рішення або змінює чи переглядає стандартні алгоритми фірми для досягнення конкретної мети тестування). Зокрема, чи повинна група із завдання документувати розгляд того:

- Чи АТТ є придатним для того, щоб уможливити послідовне виконання якісних завдань; та
- Чи має персонал відповідну кваліфікацію чи досвід для використання АТТ?

Хоча РМСАНВ не оприлюднила вимог чи рекомендацій на цю тему, нещодавні проекти МСУЯ 1 та МСА 220 (переглянутого) вирішують це питання. Наприклад:

#### а) ED-МСУЯ 1

38. Фірма повинна своєчасно встановити наступні цілі якості, які стосуються належного отримання, розробки, використання, підтримки, розподілу та призначення ресурсів, включаючи людські, технологічні та інтелектуальні ресурси, щоб забезпечити розробку, впровадження та функціонування системи управління якістю:

(a) ...

(e) Фірма отримує чи розробляє, впроваджує та підтримує відповідні технологічні ресурси для забезпечення функціонування системи управління якістю фірми і виконання завдань. (див: пар. А124–А131)

A130. Під час впровадження ІТ-додатку, зокрема кастомизованого ІТ-додатку, який був розроблений спеціально для фірми, необхідно, щоб фірма визначила, що ІТ-додаток працює належним чином. Це визначення може включати розгляд того, чи:

- Введені дані є належними та збережена конфіденційність даних.
- ІТ-додаток працює так, як заплановано, і він сприяє досягненню цілі, для якої він призначений.
- Результати ІТ-додатку досягають мети, для якої він використовувався.
- Зрозуміло, як користувачі повинні взаємодіяти з ІТ-додатком та використовувати його, і користувачі мають відповідну підтримку.
- Загальні заходи контролю ІТ, необхідні для безперервної роботи ІТ-додатку відповідно до проекту є належними.

Фірма може спеціально заборонити використання ІТ-додатків або функцій ІТ-додатків доки не буде встановлено, що вони працюють належним чином і були схвалені для використання фірмою.

#### b) ED-220

A57. Політика або процедури фірми можуть включати необхідні міркування або обов'язки для команд із завдання при використанні схвалених фірмою технологічних інструментів для виконання аудиторських процедур і можуть вимагати залучення осіб, що володіють спеціальними навичками або досвідом, для оцінки або аналізу результатів.

A58. Політика або процедури фірми можуть забороняти використання певних технологічних ресурсів (наприклад, програмного забезпечення, яке ще не було схвалено для використання фірмою), або можуть включати вимогу схвалення використання нового технологічного ресурсу. За деяких обставин політики або процедури можуть не стосуватися використання конкретного технологічного ресурсу (наприклад, електронної таблиці, розробленої командою із завдання або отриманою поза командою чи фірмою). За таких обставин партнер із завдання може застосувати професійне судження, визначаючи чи використання ресурсу під час завдання з аудиту є відповідним в контексті завдання і, якщо це так, як технологічний ресурс використовуватиметься. Фактори, які можуть бути прийняті до уваги при визначенні того, чи підходить конкретний технологічний ресурс, який не було затверджено для використання фірмою, для використання в завданні з аудиту, включають:

- Використання технологічного ресурсу відповідає політикам і процедурам фірми, включаючи політики чи процедури, пов'язані з обробкою і безпекою даних.
- Технологічний ресурс працює за призначенням.
- Персонал володіє компетенцією і можливостями, необхідними для використання технологічного ресурсу.

Якщо фірма затвердила АТТ, наступна документація може бути включена на рівні фірми (документація, що підтверджує систему управління якістю фірми), а не на рівні завдання:

- Політики або процедури, які застосовує фірма для визначення придатності АТТ (наприклад, що АТТ відповідає своєму призначенню та її цілям), та
- Інформація, що підтверджує схвалення АТТ.

Однак, якщо АТТ не підлягав офіційному процесу схвалення фірмою для використання в усіх або певних завданнях з аудиту, документація розглянутих командою із завдання питань при вирішенні прийнятності цього АТТ для завдання може бути включена до аудиторської документації.

Наступні приклади демонструють, як використання і затвердження АТТ на практиці може вплинути на документацію на рівні фірми і на рівні завдання:

Обставини, що стосуються використання і затвердження АТТ	Питання документації
АТТ був схвалений фірмою або є стандартним програмним забезпеченням, затвердженим фірмою (наприклад, брендований застосунок без адаптації)	Документація щодо схвалення та використання АТТ може бути включена на рівні фірми
АТТ не підлягав офіційному процесу затвердження на рівні фірми, але політика або процедури фірми встановлюють вимоги, якщо команда із завдання використовує АТТ	Документація щодо використання АТТ може бути включена до аудиторської документації завдання відповідно до вимог, визначених в політиках і процедурах фірми
АТТ не підлягав офіційному процесу перевірки, а політика або процедури фірми не встановлюють вимог, якщо команда із завдання використовує такий АТТ	Документація міркувань групи із завдання щодо визначення прийнятності АТТ для завдання може бути включена до документації завдання з аудиту. Наприклад, документація може включати те, як команда із завдання визначила, що АТТ: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Використовується та захищене відповідно до інших доречних політик або процедур фірми</li> <li>• Працює за призначенням</li> <li>• Обслуговується персоналом, який має компетентність та можливості, необхідні для використання АТТ</li> </ul>



## 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 Квітень 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: Аудиторська документація при використанні автоматизованих інструментів і методів" Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості, опубліковано Міжнародною федерацією бухгалтерів у квітні 2020 року англійською мовою, перекладено на українську мову Аудиторською палатою України у 2023 році та використовується з дозволу МФБ (IFAC). Затвердженням 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: Аудиторська документація при використанні автоматизованих інструментів і методів" © 2020 належить МФБ. Всі права застережені.

Авторське право на текст перекладу українською мовою "Необов'язковий допоміжний матеріал, пов'язаний з технологіями: Аудиторська документація при використанні автоматизованих інструментів і методів" © 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).