

NIEWIĄŻĄCE MATERIAŁY WSPIERAJĄCE ZWIĄZANE Z TECHNOLOGIĄ: CZĘSTO ZADAWANE PYTANIA DOTYCZĄCE PLANOWANIA BADANIA

Niniejsza publikacja podkreśla wpływ technologii w przypadku stosowania określonych aspektów Międzynarodowych Standardów Badania (MSB). Skupia się na szczególnych rozważaniach dotyczących planowania badania zgodnie z MSB 300 – *Planowanie badania sprawozdania finansowego*, które mogą być stosowne, gdy biegły rewident korzysta z możliwości zautomatyzowanych narzędzi i technik (ZNT).

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 rewidentzi mogą w praktyce stosować różne określenia do opisania 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 określenie „analiza danych”, nie ma ono jednolitej definicji ani opisu. Określenie 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 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.

Niniejsza dokumentacja nie zmienia ani nie zastępuje MSB, których postanowienia są obowiązujące. Zapoznanie się z treścią niniejszej publikacji nie zastępuje zapoznania się z postanowieniami MSB. Przy przeprowadzaniu badania zgodnie z MSB, biegli rewidentzi mają obowiązek przestrzegać wszystkich MSB, które są właściwe dla zlecenia. Pytania poruszone w niniejszej publikacji nie są wyczerpujące a przykłady podano jedynie w celu ilustracji.

Biegły rewident może rozważyć użycie ZNT przy wykonaniu procedur badania w tym procedur oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania. Biegły rewident może stwierdzić, że skuteczne wykonanie ZNT wiąże się z odpowiednim rozważeniem implikacji dla badania na etapie planowania.

Ustalając ogólną strategię badania i opracowując plan badania zgodnie z MSB 300, biegły rewident może rozważyć ewentualne użycie ZNT, w tym podczas:

- (a) Wykonywania wstępnych czynności w ramach zlecenia.
- (b) Ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu planowanych procedur oszacowania ryzyka na podstawie MSB 315 (zmienionego w 2019 r.).¹
- (c) Ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych planowanych procedur badania na poziomie stwierdzenia na podstawie MSB 330.²
- (d) Ustalania rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu zasobów, w tym wykorzystania pracy eksperta biegłego rewidenta niezbędnej do wykonania zlecenia.
- (e) Ustalania pozostałych zaplanowanych procedur badania, które muszą zostać wykonane, aby zlecenie spełniało wymogi MSB.
- (f) Planowania charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przeglądu ich pracy.

Ewentualne użycie ZNT podczas badania oraz jaki to ma wpływ na czynności planowania wykonywane przez biegłego rewidenta stanowią sprawy podlegające zawodowemu osądowi biegłego rewidenta, biorąc pod uwagę okoliczności zlecenia badania.

1. Jak ewentualne użycie ZNT podczas zlecenia badania wpływa na czynności planowania?

Ewentualne użycie ZNT podczas badania może wpływać na czynności planowania, w tym wstępne czynności w ramach zlecenia, ustalenie rodzaju i zakresu procedur, w tym procedur oszacowania ryzyka i dalszych procedur badania, ustalenie rozłożenia w czasie tych procedur oraz rozważenie kompetencji i możliwości zasobów ludzkich niezbędnych do wykonania zlecenia.

Wstępne czynności w ramach zlecenia

Gdy do wykonania procedur badania mają być wykorzystane ZNT, wstępne czynności w ramach zlecenia mogą obejmować dyskusje z kierownictwem jednostki o sprawach takich jak:

- Jakie dane mogą być wykorzystane do wykonania procedur z użyciem ZNT i jak mają być one wykorzystane?



Dodatkowe niewiążące materiały wspierające

- [Korzystanie z ZNT przy identyfikowaniu i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia](#)
- [Korzystanie ZNT przy wykonywaniu procedur badania](#)

¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) – *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*

² MSB 330 – *Reakcje biegłego rewidenta na ryzyka*

- Jakość i wiarygodność danych, w tym to, jak kierownictwo zachowuje integralność danych, stosowne procesy kontroli i kto ma dostęp do tych danych?
- Kiedy będzie możliwość dostępu do danych, ich przygotowania i analizy w ramach wykonywania procedur badania?
- Gdzie będą przechowywane dane jednostki przed i po wykonaniu procedur badania?

W stosownych przypadkach dyskusje mogą także obejmować ewentualne wymogi prawne lub regulacyjne związane z danymi jednostki, z uwzględnieniem państwa lub regionu, w którym się znajdują, w tym kiedy dane mogą zostać przeniesione z tej lokalizacji. Może istnieć potrzeba, aby umowa badania odnosiła się do spraw związanych z dostępem do danych i przechowywaniem danych.

Ustalenie rodzaju i zakresu procedur

Gdy istnieje okazja do wykorzystania ZNT w badaniu, warto rozważyć, jak ZNT mogą zostać wykorzystane do wykonania procedury badania, które stwierdzenia adresuje ta procedura i jakie ZNT są dostępne dla biegłego rewidenta.

To wstępne rozważenie może uwzględniać procedury wykonane w ramach podobnych zleceń (np. w ramach innego zlecenia badania użyto ZNT przy wykonywaniu procedury dotyczącej podobnego salda) lub wiedzę uzyskaną podczas badań za poprzednie okresy (np. niektóre procedury były niepotrzebnie powtarzane lub nieefektywne i mogłyby skorzystać na automatyzacji).

Odpowiedniość ZNT może być oparta na charakterze działalności i transakcji klienta (np. ZNT mogą być szczególnie odpowiednie, gdy występuje wysoki wolumen podobnych transakcji, które podlegają zautomatyzowanym procesom i kontrolom), oprogramowaniu i technologii wykorzystywanej przez klienta oraz łatwości pozyskiwania danych. Biegły rewident może także rozważyć ewentualne nowe dostępne ZNT i czy zostały one zatwierdzone do użytku przez firmę.

Ustalenie rozłożenia w czasie procedur

Gdy ZNT są używane przy wykonywaniu procedur badania, na rozłożenie w czasie tych procedur mogą wpływać następujące kwestie:

- Uzyskanie i przygotowanie danych zwykle jest warunkiem wstępnym wykonania procedury badania z użyciem ZNT. Może zatem istnieć potrzeba, aby plan badania zawierał kluczowe



MSZJ 1³ obowiązujący od 15 grudnia 2022 r., opisuje obowiązki firmy w odniesieniu do zasobów technologicznych.

Rozważania dotyczące tego, jak można wykorzystać ZNT w celu wykonania procedury, mogą uwzględniać ZNT udostępnione przez firmę, w tym, które ZNT są wymagane do użycia zgodnie z politykami lub procedurami firmy i czy istnieją inne ZNT, które firma zatwierdziła do użytku.

³ MSZJ 1 – Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych.

etapy dotyczące pobrania i – w stosownych przypadkach – uporządkowania lub „wyczyszczenia” danych gotowych do wykorzystania w ZNT oraz przewidywał wystarczającą ilość czasu na wykonanie tych czynności. W przypadku niektórych zleceń mogą występować kluczowe punkty, w których należy uzyskać dane zanim zostaną wykonane pewne algorytmy księgowe bądź po ich wykonaniu.

- Ocena, czy informacje są wystarczająco wiarygodne dla potrzeb biegłego rewidenta⁴, w tym czy są dokładne i kompletne, może wymagać więcej czasu, gdy istnieje większa różnorodność i wolumen danych do oceny.
- Przeznaczenie wystarczającej ilości czasu na zajęcie się wynikiem procedury, na przykład zaplanowanie odpowiedniego czasu gdy:
 - biegły rewident potrzebuje dopracować swoje zrozumienie jednostki i zaprojektowanie procedury (np. poprzez doprecyzowanie parametrów lub populacji); lub
 - biegły rewident bada odstępstwa zidentyfikowane poprzez ZNT w procedurze badania.

Kompetencje i możliwości

Zgodnie z MSB 220, partner odpowiedzialny za zlecenie musi się upewnić, że zespół wykonujący zlecenie oraz eksperci biegłego rewidenta, którzy nie należą do zespołu, mają łącznie odpowiednie kompetencje i możliwości.⁵ Gdy w badaniu używane są ZNT, ustalenie to może obejmować zdolność personelu do wdrożenia technologii lub posiadanie odpowiednich ekspertów na miejscu, w szczególności, gdy ta technologia jest bardziej skomplikowana.

Ustalając członków zespołu wykonującego zlecenie, którzy zostaną przydzieleni, partner odpowiedzialny za zlecenie może rozważyć złożoność ZNT, które zostaną użyte do przeprowadzenia procedury oraz trudności z pozyskaniem danych, które zostaną wykorzystane w ZNT. Przy uzyskaniu dostępu do danych i ocenie ich dokładności i kompletności mogą być wykorzystane wyspecjalizowane zasoby, które są albo wewnętrzne albo należą do dostawcy usług. Polityki lub procedury firmy mogą wymagać, aby zespół wykonujący zlecenie zaangażował wyspecjalizowane zasoby (na przykład wewnętrzna grupa IT do badania), gdy spodziewane jest napotkanie szczególnych okoliczności podczas badania.



MSB 220 (zmieniony) obowiązuje w odniesieniu do okresów rozpoczynających się 15 grudnia 2022 r. lub później.

Standard ten obejmuje rozszerzone skupienie na zasobach i wymaga, aby partner odpowiedzialny za zlecenie ustalił, czy zespołowi wykonującemu zlecenie przydzielono lub udostępniono w odpowiednim terminie wystarczające i odpowiednie zasoby w celu wykonania zlecenia, uwzględniając charakter i okoliczności zlecenia badania, polityki lub procedury firmy oraz wszelkie zmiany, jakie mogą nastąpić w czasie wykonywania zlecenia.⁶

⁴ MSB 500 – Dowody badania, paragraf 9

⁵ MSB 220 – Kontrola jakości badania sprawozdania finansowego, paragraf 14

⁶ MSB 220 (zmieniony) – Zarządzanie jakością dla badania sprawozdania finansowego, paragrafy 25 - 28

2. Kto może być zaangażowany w czynności planowania, gdy do wykonania procedur badania mogą zostać użyte ZNT?

Gdy jest możliwość wykorzystania w badaniu ZNT, użytecznym może być zaangażowanie w procesie planowania dostawców usług, specjalistów w zakresie ZNT lub potencjalnych członków zespołu wykonującego zlecenie posiadających specjalistyczne umiejętności w celu zidentyfikowania szczególnych okazji do użycia ZNT i zaprojektowania odpowiednich procedur badania.

Zaangażowanie tych osób może pomóc w:

- Ocenie, czy ZNT są odpowiednie do wykorzystania w danych okolicznościach i czy prawdopodobne jest, że będą one skuteczne.
- Zrozumieniu i uzgodnieniu celu i zakresu procedur do wykonania z użyciem ZNT.
- Zrozumieniu tego, jakie dane będą potrzebne w celu wykonania procedur z użyciem ZNT.
- Zrozumieniu danych wyjściowych z ZNT oraz tego, jaką analizę lub ocenę należy wykonać w celu wyciągnięcia wniosku z wyników procedury badania i uzyskanych dowodów badania.
- Ustaleniu charakteru, rozłożenia w czasie i zakresu kierowania i nadzoru nad członkami zespołu wykonującego zlecenie oraz przeglądu ich pracy, w tym rozważenia umiejętności i wiedzy fachowej osób odpowiedzialnych za kierowanie, nadzór i przegląd.

Jeżeli jeszcze nie rozważono użycia ZNT w czasie zlecenia, okresowe włączenie specjalisty lub innej osoby, która koncentruje na ZNT podczas spotkania poświęconego planowaniu badania bądź podczas procesu planowania może dostarczyć alternatywnych punktów widzenia na podejście do badania.

Przykład jak „Promotor” (ang. „Champion”) ZNT może dostarczyć alternatywnych punktów widzenia na podejście do badania, gdy zostanie zaangażowany w proces planowania

Niektóre firmy mogą wykorzystać wewnętrznych Promotorów do pomocy zespołom przy projektowaniu i wykonywaniu procedur z użyciem ZNT. Osoby te mogą mieć wiedzę fachową w zakresie identyfikowania okazji do wykorzystania ZNT, projektowania i przeprowadzania procedur z użyciem ZNT, bądź reagowania na odstępstwa, wyjątki, odchylenia lub nieoczekiwane kwestie, jakie mogą się pojawić.

Zespół wykonujący zlecenie wykonujący długotrwałe zlecenie, który stosuje spójne podejście do badania, może odnieść korzyść z poproszenia Promotora o przegląd jego planu badania i uczestnictwo w spotkaniu poświęconym planowaniu badania lub innych dyskusjach zespołu wykonującego zlecenie. Promotor może zidentyfikować obszary sprawozdania finansowego, na przykład wynikające z wysokiego wolumenu lub przewidywalnych transakcji i zasugerować sposoby skutecznego wykorzystania ZNT w celu odpowiedzi na zidentyfikowane ryzyka. Podobnie Promotor może dokonać przeglądu zaplanowanych procedur oszacowania ryzyka i zidentyfikować okazje do wykorzystania ZNT, na przykład zidentyfikować możliwość wykorzystania wizualizacji danych przy projektowaniu wstępnych procedur analitycznych, bądź możliwość użycia zrobotyzowanej automatyzacji procesu (RPA) przy testowaniu zapisów dziennika.

Podczas spotkania poświęconego planowaniu, alternatywne punkty widzenia przedstawione przez Promotora i zadane przez niego pytania mogą skutkować bardziej efektywną dyskusją o tym, jak można dostosować plan badania dla danego zlecenia oraz o jego szczególnych ryzykach i okolicznościach, nawet jeśli ostatecznie ZNT nie zostaną użyte.

Nasze standardy i nowe zdarzenia. Zapraszamy do śledzenia nas w mediach



Zachęcamy do zarejestrowania się i złożenia subskrypcji na aktualności w skrzynce mailowej.

O IAASB

Celem IAASB jest służba w interesie publicznym poprzez ustanawianie wysokiej jakości standardów badania, usług atestacyjnych i innych powiązanych standardów oraz poprzez ułatwianie harmonizacji międzynarodowych i krajowych standardów badania i usług atestacyjnych, a poprzez to polepszanie jakości i spójność praktyk na całym świecie oraz wzmacnianie zaufania publicznego do zawodu biegłego rewidenta i badania na świecie.

IAASB opracowuje standardy badania i usług atestacyjnych oraz wytyczne do stosowania przez wszystkich zawodowych księgowych w ramach wspólnego procesu ustanawiania standardów, w którym uczestniczy Public Interest Oversight Board (PIOB), nadzorująca działalność IAASB oraz, IAASB Consultative Advisory Group, zapewniająca wkład ze strony instytucji interesu publicznego w opracowywaniu standardów i wytycznych. Struktury i procesy wspierające działalność IAASB, są wspierane przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC).

Struktury i procesy, które wspierają działalność IAASB, są opracowywane przez Międzynarodową Federację Księgowych [International Federation of Accountants®] (IFAC®). IAASB i IFAC nie przyjmują odpowiedzialności za szkodę wyrządzoną jakiegokolwiek osobie działającej lub powstrzymującej się od działania na podstawie treści niniejszej publikacji, niezależnie, czy szkoda jest wyrządzona przez zaniedbanie czy z innego powodu.

Copyright © IFAC, grudzień 2021 r. Wszystkie prawa zastrzeżone.

„International Auditing and Assurance Standards Board” [Rada Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych], „International Standards on Auditing” [Międzynarodowe Standardy Badania], „International Standards on Assurance Engagements” [Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych], „International Standards on Review Engagements” [Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu], „International Standards on Related Services” [Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych], „International Standards on Quality Control” [Międzynarodowe Standardy Kontroli Jakości], „International Auditing Practice Notes” [Wskazówki praktyczne dotyczące badania], „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „IAPN”, oraz logo IAASB logo 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 [zezwolenia](#) bądź skontaktować się pisemnie na permissions@ifac.org.

Niniejszy dokument *Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania dotyczące planowania badania* opracowany przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2021 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w maju 2022 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 dotyczące planowania badania* w języku angielskim © 2021 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst dokumentu *Niewiążące materiały wspierające związane z technologią: często zadawane pytania dotyczące planowania badania* w języku polskim © 2022 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *Non-authoritative Support Material Related to Technology: Frequently Asked Questions (FAQ) on Audit Planning, December 2021.*

W celu uzyskania zgody na powielanie, przechowywanie lub przekazywanie, lub na inne podobne zastosowanie niniejszego dokumentu prosimy o kontakt z permissions@ifac.org.

Przetłumaczony przez:

