

НЕЗАДЪЛЖИТЕЛЕН ПОМОЩЕН МАТЕРИАЛ ВЪВ ВРЪЗКА С ТЕХНОЛОГИИТЕ: ЧЕСТО ЗАДАВАНИ ВЪПРОСИ ОТНОСНО ИЗПОЛЗВАНЕТО НА АВТОМАТИЗИРАНИ ИНСТРУМЕНТИ И ТЕХНИКИ ПРИ ИЗПЪЛНЕНИЕ НА ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ

Настоящата публикация откроява ефекта от технологиите при прилагането на определени аспекти от Международните одиторски стандарти (МОС) и се фокусира върху това как одиторът може да използва възможностите на автоматизираните инструменти и техники (АИТ). По-специално, настоящият материал „Често задавани въпроси“ разглежда:

1. Дали дадена процедура, включваща използването на АИТ, може да служи както за процедура за оценка на риска, така и за допълнителна одиторска процедура.
2. Специфични съображения при използването на АИТ при изпълнение на аналитични процедури по същество в съответствие с МОС 520, *Аналитични процедури*.

Какво представляват АИТ ?

Одиторските процедури могат да бъдат изпълнявани с помощта на редица инструменти или техники, които може да са автоматизирани или неавтоматизирани (като често става въпрос за комбинация от двата вида). Практикуващите професионални счетоводители използват на практика разнообразни термини, за да опишат инструменти и техники, които са автоматизирани. Така например, прилагането на автоматизирани аналитични процедури спрямо данните по време на процедурите за оценка на риска понякога е наричано аналитична обработка на данните.

Макар терминът „аналитична обработка на данните“ да се използва понякога за посочване на такива инструменти и техники, терминът няма еднообразна дефиниция или описание. Този термин е твърде тесен, тъй като не обхваща всички нововъзникващи технологии, които се използват в днешно време при разработването и изпълнението на одиторските процедури. В допълнение, технологиите и свързаните с тях одиторски приложения ще продължат да еволюират, като например приложения с изкуствен интелект, процеси за автоматизиране с помощта на роботика и използване на дроне. Ето защо, Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) използва по-общия термин „автоматизирани инструменти и техники“.

Прилагане на МОС: използване на АИТ

При прилагането на МОС, одиторът може да разработи и изпълни одиторски процедури или по неавтоматизиран начин, или с помощта на АИТ, като всяка от тези техники може да е ефективна. Независимо от използваните инструменти и техники, от одитора се изисква да спазва МОС.

При определени обстоятелства, когато получава одиторски доказателства, одиторът може да определи, че използването на АИТ за изпълнение на определени одиторски процедури може да доведе до по-убедителни одиторски доказателства по отношение твърдението за вярност, което се тества. При други обстоятелства изпълнението на одиторските процедури може да е ефективно без използването на АИТ.

Технологиите се променят непрестанно

С еволюирането на технологиите и разработването на нови подходи спрямо одита, уместността на конкретен АИТ и относителните му преимущества може да се променят.

1. Може ли одиторска процедура, включваща използването на АИТ, да служи както за процедура за оценка на риска, така и за допълнителна одиторска процедура?

Одиторът може да изпълни одиторски процедури като част от идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (т.е., процедура за оценка на риска¹), които да са също така в състояние да разкрият съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, отговаряйки по този начин на дефиницията за процедура по същество² (т.е., категория допълнителни одиторски процедури).³

Одиторите може да използват автоматизирани инструменти и техники в одиторска процедура, за да обработят, организират, структурират или представят данни, с цел да генерират информация, която може да бъде използвана като одиторско доказателство. Както процедурите за оценка на риска, така и допълнителните одиторски процедури осигуряват одиторски доказателства. В някои случаи одиторът може да използва едни и същи АИТ и едни и същи данни, за да постигне целта на повече от един вид одиторски процедури.

Процедури за оценка на риска

АИТ могат да бъдат използвани при анализиране на данни, с цел идентифициране или оценяване на рискове от съществени неправилни отчитания. Това може да стане чрез идентифициране на несъответствия, неочаквани сделки и операции, събития, суми, съотношения и тенденции. АИТ може да осигурят на одитора възможност да обработва голям набор данни и да взема под внимание данни от широк кръг източници. При това одиторът може да получи по-задълбочено и по-детайлно разбиране относно популацията, включително естеството и обхвата на събития или условия, които биха могли да породят рискове от съществени неправилни отчитания.

Допълнителни одиторски процедури

При използването на АИТ за получаване на разбиране относно популацията при изпълнение на процедура или процедури за оценка на риска, одиторът може да използва същата информация, за да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури. По-долу е представен пример за илюстрация, показващ как това може да бъде постигнато.

Пример за илюстрация:

Целта на този пример е да илюстрира, че одиторски процедури, включващи използването на едни и същи АИТ и едни и същи данни може да служат както за процедура за оценка на риска, така и за допълнителна одиторска процедура. Отбележете, че този пример не е замислен да илюстрира други процедури, които одиторът може да трябва да изпълни, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, имайки предвид фактите и обстоятелствата на предприятието. Нещо повече, примерът не

¹ МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, параграф 12(й)

² МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 4(а)

³ Съгласно МОС 500, параграф А10(б), допълнителните одиторски процедури се състоят от:

- (i) тестове на контролите, когато са изисквани от МОС или когато одиторът е избрал да ги извърши; и
- (ii) процедури по същество, включително тестове на детайлите и аналитични процедури по същество.

предоставя всички детайли по описаната процедура, които нямат отношение към целта на този пример.

Фактически обстоятелства

Примерът ще се фокусира върху предприятие, което произвежда и продава батерии. За целта на примера се приема следното:

Условни предположения за предприятието

- Обработката и документирането на сделките за продажби са автоматизирани в голяма степен;
- Всички сделки, обработени в рамките на приходите (т.е., значими класове сделки), са обект на едни и същи процеси и контроли на предприятието;
- Приходи се признават при прехвърляне на контрола при условия FOB товарен пункт;
- Фактурирането се извършва в деня, когато продуктът е експедиран от склада на предприятието;
- Обикновено персоналят в склада не работи през уикендите;
- Плащането е дължимо в края на период от 30 дни от датата на фактурата.

Условни предположения за одита

- По време на първоначалното планиране и определяне на обхвата приходите са определени като значим клас сделки и операции и одиторът е получил разбиране за потока сделки за приходи;
- Съответните твърдения за вярност са възникване, точност и отграничаване;
- Признаването на приходи се приема за риск от измама, рискът от измама не е отхвърлен и поради това одиторът е определил, че възникването, точността и отграничаването на приходите също са съществени рискове;
- Тази одиторска процедура има за цел да адресира твърденията за възникване и точност;
- На базата на разбирането за контролите, одиторът е достигнал до заключение, че за целите на тази одиторска процедура уместните контроли над рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност са ефективно разработени и са били внедрени;
- Одиторът е тествал уместните контроли и е определил, че те функционират ефективно;
- Одиторът се е уверил, че предприятието е приложило правилно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане и че критериите за признаване на приходи са подходящи;
- Цялата популация от данни, имащи отношение към приходите, е извлечена от системата на предприятието;
- Полетата за данни, използвани в тази процедура (например, дати, количества, кодове на продукти), са определени като уместни, а данните – за достатъчно надеждни за целите на одитора и са били тествани за пълнота и точност;
- Макар да не е илюстрирано, одиторът отделно изпълнява процедури, за да адресира твърдението за вярност относно отграничаването, както и специфични процедури за адресиране на риска от измама на ниво съответно твърдение за вярност. Одиторът отделно е извършил също така и тестване по отношение на паричните средства и вземанията.

Всички позиции, които са определени като такива с висока стойност, са подбрани за тестване чрез отделна процедура по същество и са изключени от настоящата процедура. Останалата

популация, която е подложена на настоящата процедура, се състои от рутинни и несложни сделки и операции.

Описание на одиторската процедура, включваща АИТ

Процедурата е изпълнена 45 дни след края на годината. Популацията сделки (т.е., всяка сделка за продажба) е подложена на АИТ процедура, която анализира всички сделки и ги разпределя в две групи.

Сделките, които не отговарят на един или повече от следните критерии, са разпределени в първата група („Група А“) (т.е., очаквания, които одиторът е определил, че ще разкрият неправилни отчитания, в случай че очакванията не са удовлетворени):

Критерии	Съответно твърдение за вярност, което се тества
Датата на сделката не е през уикенда	възникване
Датата на сделката и датата на експедиция съвпадат	възникване
Датата на фактурата и датата на експедиция съвпадат	възникване
Количествата и кодовете на продуктите във фактурата и в товарния документ съвпадат	точност
Общата сума на продажбата по фактура и паричните постъпления съвпадат	възникване и точност

Всички останали сделки, които отговарят на всички критерии по-горе, са разпределени във втората група („Група Б“).

Какви видове одиторски доказателства са получени от тази АИТ процедура?

Резултат от АИТ процедурата	Получени доказателства
Група А	<p>Сделките, групирани в Група А, са сделки, които са необичайни или неочаквани на базата на очакваните фактически обстоятелства.</p> <p><i>Така например, одиторът не би очаквал сделки през уикенда, тъй като персоналът в склада обикновено не работи през уикендите.</i></p> <p>Разследвайки сделките в Група А, одиторът може да придобие по-задълбочено разбиране относно процеса на приходите и да вземе това предвид като част от непрекъснатия и изискващ повторение на определени стъпки процес по оценка на риска.</p>

	<p><i>Така например, одиторът научава, че определени клиенти искат от предприятието да им фактурира стоките авансово, но задържат материалните запаси, докато са готови да ги приемат (т.е., споразумение за фактуриране и задържане).</i></p> <p>Доколкото приходите са определени като представляващи значим клас сделки и операции по време на първоначалното планиране и определяне на обхвата, АИТ процедурата осигурява допълнителна информация за процеса по оценка на риска от страна на одитора по отношение на сделките, разпределени в Група А. В контекста на твърденията за вярност по отношение на възникване и точност, сделките в тази група са оценени като такива с по-висок риск от съществени неправилни отчитания.</p> <p>Процедурите, изпълнени с помощта на АИТ, не осигуряват достатъчно убедителни одиторски доказателства по отношение на Група А, а по-скоро осигуряват допълнителна информация за процеса по оценка на риска от страна на одитора. Одиторът ще изпълни процедури по същество, за да получи по-убедителни одиторски доказателства по отношение на позициите в Група А.</p>
Група Б	<p>Сделките, групирани в Група Б, са сделки, които не са проявили необичайни или неочаквани характеристики (т.е., те са отговорили на всички очаквания).</p> <p>Отделно от осигуряването на информация за процеса на одитора по оценка на риска по отношение на Група А по-горе, АИТ процедурата е разработена, така че да е процедура по същество за целите на Група Б, чрез:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Разглеждане пригодността на процедурата и определяне, че процедурата е подходяща по отношение на твърденията за възникване и точност; • Тестване надеждността на данните и определяне, че данните са надеждни; и • Установяване на критериите (на базата на фактическите обстоятелства на предприятието) на достатъчно прецизно ниво, за да се разкрие съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност. <p>Имайки предвид условните предположения относно одита, резултатите от други одиторски процедури, изпълнени по време на целия одит, ще бъдат оценени за противоречаща информация относно оценения риск от съществени неправилни отчитания.</p>

Ключови моменти

Примерът демонстрира принципа, че тази процедура с участието на АИТ е в състояние да определи сделки и операции, които са в рамките на очакванията, и такива, които попадат извън очакванията, и доказателствата, които се получават във всеки един от тези случаи.

По отношение на групата сделки, които попадат извън очакванията, процедурата осигурява на одитора допълнителна информация, за да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и следователно представлява процедура за оценка на риска.

Примерът показва също така, че ако процедурата е разработена да разкрива съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, то тя е процедура по същество. Макар примерът да предвижда нулева толерантност (т.е. „съвпада“ или „не съвпада“), критериите могат да бъдат коригирани за ниво на различие, което може да бъде толерирано, доколкото процедурата е разработена, за да разкрива съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

2. Какви са специфичните съображения при използването на АИТ при изпълнение на аналитични процедури по същество в съответствие с МОС 520⁴?

Прилагането на аналитични процедури по същество обикновено е по-широко разпространено по отношение на големи обеми от сделки и операции, които проявяват тенденция да могат да бъдат прогнозирани с течение на времето.⁵ Еволюирането на технологиите, съчетано с повишаване броя и разнообразието на източници на данни, може да създаде повече възможности одиторът да използва АИТ при изпълнение на аналитични процедури по същество. При прилагане изискванията на МОС 520, отнасящи се до разработването и изпълнението на аналитични процедури по същество, съществуват определени съображения, специфични за използването на АИТ.

Оценяване надеждността на данните при използването на АИТ

Надеждността на данните е важна, защото данните са базата, върху която се разработва и изпълнява аналитичната процедура. Надеждността на данните се влияе от източника и естеството на данните и зависи от обстоятелствата, при които се получават.⁶ С еволюиране на технологиите, съществува безчет информация, която е на разположение (например, социални медии, открити данни), като част от информацията е по-надеждна от друга. Използването на АИТ (наричано понякога аналитична обработка на одиторски данни) за изпълнение на аналитични процедури по същество позволява на одитора да инкорпорира информация от повече източници, както вътрешни, така и външни за предприятието и да използва при анализите много по-голям обем данни. Независимо от това, отговорността на одитора за адресиране надеждността на данните, използвани в аналитичните процедури по същество,⁷ остава непроменена.

Оценяване прецизността на очакването при използването на АИТ

При изпълнение на аналитични процедури по същество, одиторите разработват очакване, което да е достатъчно точно, за да идентифицира неправилно отчитане, което индивидуално или като съвкупност с други неправилни отчитания, може да стане причина финансовият отчет да съдържа

⁴ МОС 520, параграф 5

⁵ МОС 520, параграф А6

⁶ МОС 520, параграф А12

⁷ МОС 520, параграф 5(б)

съществени неправилни отчитания.⁸ Използването на АИТ при изпълнението на аналитични процедури по същество може да позволят на одиторите да разработят очакване за идентифициране на неправилно отчитане, което да е по-прецизно отколкото в друг случай, например, поради:

- Използването на АИТ може да позволи различни характеристики (т.е., полета за данни/информационни полета) на сделките и операциите, съставляващи цялата популация, да бъдат извлечени и анализирани на по-детайлно ниво;
- Способността на АИТ да дезагрегира данни до ниво сделка или присъща характеристика (т.е., „задълбаване“ в конкретни полета за данни); и
- Способността на АИТ да визуализира данни по динамичен начин, давайки възможност на одиторите да идентифицират различни или повече взаимоотношения между данните, за да разработят евентуално по-прецизно очакване.

Други съображения при прилагане изискванията на МОС 520

Независимо дали за изпълнение на аналитичните процедури по същество се използват или не се използват АИТ, остава важно да се разберат твърденията за вярност, които се тестват, включително причините за оценката, дадена на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, тъй като от одиторите се изисква да определят пригодността на конкретни аналитични процедури по същество по отношение на дадени твърдения за вярност.⁹

Макар да е възможно използването на АИТ да позволява на одитора да разработи по-прецизно очакване или очаквания, приемливото отклонение на отчетените суми от очакваните стойности¹⁰ е същото, независимо от начина, по който се изпълняват аналитичните процедури по същество.

Следете ни в социалните медии, за да сте в течение на промените в нашите стандарти и как тези промени биха могли да ви засегнат



За IAASB

Целта на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) е да служи на обществения интерес, като изготвя и въвежда висококачествени одиторски стандарти, стандарти за изразяване на сигурност и други свързани по съдържание услуги и като улеснява сближаването на международните и национални одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, повишавайки по този начин качеството и последователността в практическото им приложение по целия свят и укрепвайки общественото доверие в глобалната одиторска професия.

IAASB разработва одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност и насоки за използването им от всички професионални счетоводители съгласно публичен процес с участието на Съвета за публичен

⁸ МОС 520, параграф 5(в)

⁹ МОС 520, параграф 5(а)

¹⁰ МОС 520, параграф 5(г)

надзор, който осъществява надзор над дейността на IAASB, както и на Съвещателната консултативна група на IAASB, която изразява мнения и внася предложения с оглед отразяване на обществения интерес при разработването на стандартите и насоките. Структурите и процесите, които подпомагат дейността на IAASB се подкрепят от Международната федерация на счетоводителите - International Federation of Accountants (IFAC).

Структурите и процесите, които подпомагат дейността на IAASB се подкрепят от Международната федерация на счетоводителите - International Federation of Accountants® или IFAC®. IAASB и IFAC не носят отговорност за загуби, понесени от лице, което действа или се въздържа от предприемането на действия, разчитайки на материалите в настоящата публикация, независимо дали тези загуби са предизвикани поради небрежност или по друг начин.

Copyright © September 2020 by IFAC. All rights reserved.

The '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', and IAASB logo are trademarks of IFAC, or registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

For copyright, trademark, and permissions information, please go to [permissions](#) or contact permissions@ifac.org.

Авторски права © септември 2020 г. на IFAC. Всички права запазени.

'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', и логото на IAASB са запазени марки на IFAC или регистрирани запазени марки и марки за услуги на IFAC в САЩ и други държави.

За информация относно авторските права, търговската марка и съответните разрешения, моля посетете [permissions](#) или се свържете с permissions@ifac.org.

Настоящият незадължителен помощен материал във връзка с технологиите „Често задавани въпроси относно използването на автоматизирани инструменти и техники при изпълнение на одиторски процедури“ на International Auditing and Assurance Standards Board, публикуван от International Federation of Accountants (IFAC), през 2020 г. на английски език, е преведен на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м. февруари 2022 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Одобреният текст е този, публикуван от IFAC на английски език. IFAC не носи отговорност за точността и пълнотата на превода и всякакви действия, произтичащи от това.

Текст на английски език на незадължителен помощен материал във връзка с технологиите „Често задавани въпроси относно използването на автоматизирани инструменти и техники при изпълнение на одиторски процедури“, издание 2020 © 2020 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на незадължителен помощен материал във връзка с технологиите „Често задавани въпроси относно използването на автоматизирани инструменти и техники при изпълнение на одиторски процедури“, издание 2020 © 2022 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: Non-Authoritative Support Material Related to Technology: Frequently Asked Questions (FAQ) Regarding the Use of Automated Tools and Techniques in Performing Audit Procedures, 2020 edition

За разрешение за възпроизвеждане, съхранение или препращане, или за друга подобна употреба на този документ, моля да се свържете с permissions@ifac.org