

SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO
LJUBLJANA

ZAKLJUČNO DELO
ZA PRIDOBITEV STROKOVNIH ZNANJ ZA OPRAVLJANJE
NALOG POOBLAŠČENEGA REVIZORJA

**ZBIRANJE REVIZIJSKIH DOKAZOV
Z ANALITIČNIMI POSTOPKI:
KDAJ IN DO KAKŠNE MERE?**

AVGUST 2011

MATEJA CIMERMAN

IZJAVA

Mateja Cimerman, vpisana v izobraževalni program za pridobitev strokovnih znanj za opravljanje nalog pooblaščenega revizorja, izjavljam, da sem avtorica tega zaključnega dela in skladno s prvim odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovoljujem objavo zaključnega dela na spletnih straneh Slovenskega inštituta za revizijo.

V Ljubljani, 7. 9. 2011

Podpis:

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Mateja Cimerman', written over a horizontal line.

Kazalo

Uvod.....	1
1 Predstavitev analitičnih postopkov.....	2
1.1 Pojem analitičnih postopkov	2
1.2 Vloga, uporabnost in učinkovitost analitičnih postopkov.....	3
1.3 Metode analitičnih postopkov.....	5
1.3.1 Enostavni testi smiselnosti.....	7
1.3.2 Navpična analiza računovodskih izkazov.....	8
1.3.3 Analiza trenda ali vodoravna analiza računovodskih izkazov.....	9
1.3.4 Analiza s kazalniki.....	10
1.4 Prednosti in pomanjkljivosti uporabe analitičnih postopkov.....	11
1.5 Zbiranje revizijskih dokazov z analitičnimi postopki.....	13
1.6 Uporaba analitičnih postopkov v praksi	13
2 Izvedba analitičnih postopkov.....	15
2.1 Revizorjevi cilji pri izvedbi analitičnih postopkov	16
2.2 Analitični postopki na stopnji načrtovanja revizije	16
2.3 Analitični postopki pri stopnji preizkušanja podatkov	17
2.4 Analitični postopki v zaključni stopnji revizije	19
2.5 Potek analitičnih postopkov.....	20
2.6 Pomembni dejavniki pri izvedbi analitičnih postopkov.....	21
2.6.1 Primernost uporabe analitičnih postopkov.....	21
2.6.2 Zanesljivost in razpoložljivost podatkov.....	21
2.6.3 Določitev pričakovanj in pomembnosti	22
2.6.4 Ovrednotenje izidov in določitev pomembnih razlik.....	23
2.6.5 Revizijska dokumentacija izvedbe analitičnih postopkov	23
3 Prikaz uporabe in izvedbe analitičnih postopkov na konkretnem primeru... 23	23
3.1 Analitični postopki pri načrtovanju revizije.....	23
3.1.1 Oblikovanje pričakovanj.....	23
3.1.2 Izbira metode za izvedbo analitičnih postopkov.....	24
3.1.3 Izvedba analitičnih postopkov za namen izvedbe revizijske strategije na podlagi izdelanega programa.....	24
3.2 Analitični postopki preizkusa podatkov	31
3.2.1 Poslovni prihodki.....	32
3.2.2 Kratkoročne poslovne terjatve.....	36
3.2.3 Stroški dela	37
3.2.4 Stroški storitev	40
3.2.5 Opredmetena osnovna sredstva	43
3.2.6 Kratkoročne poslovne obveznosti	45
3.2.7 Finančne obveznosti	48
4 Sklep.....	49
Literatura in viri.....	51

Kazalo tabel

<i>Tabela 1: Vrste tehnik in metod za izvedbo analitičnih postopkov</i>	6
<i>Tabela 2: Posamezni konti stroškov in z njimi povezane spremenljivke</i>	7
<i>Tabela 3: Posamezni konti prihodkov po dejavnostih in z njimi povezane spremenljivke</i>	8
<i>Tabela 4: Povezanost revizijskih faz, ciljev in postopkov zbiranja dokazov</i>	15
<i>Tabela 5: Cilji analitičnih postopkov glede na stopnjo revizije</i>	16
<i>Tabela 6: Nekatere možnosti preizkusa podatkov stroškov dela z analitičnimi postopki</i>	19
<i>Tabela 7: Proces analitičnih postopkov skozi deset zaporednih korakov</i>	20
<i>Tabela 8: Strukturni deleži povzetka računovodskih izkazov za zadnja štiri leta, z oceno za leto 2010</i>	25
<i>Tabela 9: Strukturni izkaz poslovnega izida podjetja Analiza d.d. za leti 2010 in 2009</i>	26
<i>Tabela 10: Strukturna bilanca podjetja Analiza d.d. za leti 2010 in 2009</i>	26
<i>Tabela 11: Primerjalni izkaz poslovnega izida podjetja Analiza d.d. za leto 2010</i>	27
<i>Tabela 12: Primerjalna bilanca stanja podjetja Analiza d.d. na dan 31. 12. 2010</i>	28
<i>Tabela 13: Analiza kazalnikov podjetja Analiza d.d. za leti 2010 in 2009 in nekateri industrijski kazalniki</i>	30
<i>Tabela 14: Promet z največjimi desetimi kupci v letih 2010 in 2009 v podjetju Analiza d.d.</i>	35
<i>Tabela 15: Kazalniki obračanja terjatev in dnevi vezave za podjetje Analiza d.d.</i>	36
<i>Tabela 16: Vodilna tabela: stroški amortizacije podjetja Analiza d.d.</i>	43
<i>Tabela 17: Analiza prometa z največjimi desetimi dobavitelji podjetja v letu 2010</i>	47
<i>Tabela 18: Analiza zapadlosti kratkoročnih poslovnih obveznosti do dobaviteljev</i>	48

Kazalo slik

<i>Slika 1: Struktura poslovnih prihodkov podjetja Analiza d.d. v letih 2010 in 2009</i>	33
<i>Slika 2: Prikaz gibanja prihodkov od prodaje in prodanih količin po mesecih v letih 2010 in 2009</i> ..	33
<i>Slika 3: Prikaz krivulje stroškov dela po mesecih v letu 2010 in primerjava krivulje povprečne mesečne bruto plače s krivuljo mesečnega števila zaposlenecv</i>	39
<i>Slika 4: Primerjava krivulj povprečne mesečne bruto plače v letu 2010 in 2009 s krivuljama števila zaposlenecv po mesecih v letih 2010 in 2009</i>	39
<i>Slika 5: Delež stroškov dela v poslovnih prihodkih</i>	40
<i>Slika 6: Struktura stroškov storitev v letih 2010 in 2009</i>	41
<i>Slika 7: Gibanje stroškov reklame v letu 2010</i>	41
<i>Slika 8: Analiza gibanja krivulj stroškov transporta in poslovnih prihodkov</i>	42
<i>Slika 9: Krivulja gibanja mesečnih stroškov amortizacije v letu 2010</i>	44

Uvod

Cilj revizije je povečati stopnjo zaupanja predvidenih uporabnikov v računovodske izkaze¹. To se doseže z izraženim mnenjem revizorja o tem, ali so računovodski izkazi v vseh pomembnih pogledih sestavljeni v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja. Mednarodni standardi revidiranja zahtevajo, da revizor kot podlago za svoje mnenje pridobi sprejemljivo zagotovilo, da računovodski izkazi kot celota ne vsebujejo nobene pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake. Sprejemljivo zagotovilo je pridobljeno, ko je revizor pridobil zadostne in ustrezne revizijske dokaze, da je revizijsko tveganje zmanjšal na sprejemljivo nizko raven.

Večino revizorjevega dela pri oblikovanju revizorjevega mnenja sestavlja pridobivanje in vrednotenje revizijskih dokazov. Revizijski postopki za pridobivanje revizijskih dokazov lahko vključujejo pregledovanje, opazovanje, poizvedovanje, potrjevanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje in analitične postopke. Revizijski postopki so lahko uporabljeni kot postopki ocenjevanja tveganj, preizkusi kontrol ali postopki preizkušanja podatkov glede na kontekst, v katerem jih revizor uporabi. Kompleksnost revizijskih postopkov za pravilno in učinkovito izvajanje revizije med drugim terja strokovno usposobljenost revizorja in poznavanje uporabnosti ter primernosti revizijskih postopkov in dobro strokovno presojo.

Namen zaključnega dela je predstavitev učinkovitosti, uporabnosti in izvedbe analitičnih postopkov za zbiranje ustreznih in zadostnih revizijskih dokazov. Zaradi raznovrstnosti revizijskih postopkov, med katerimi se revizor odloča pri izvajanju revizije, je pomembno, da revizor pozna primernost uporabe analitičnih postopkov, njihovo uporabno vrednost in metode njihovega izvajanja - temu je namenjeno prvo poglavje, ki sledi uvodu zaključnega dela.

V drugem poglavju sem prikazala teoretični proces izvedbe analitičnih postopkov pri različnih stopnjah revizije in različne dejavnike, ki so pomembni za izvedbo analitičnih postopkov.

Tretje poglavje je namenjeno prikazu aplikacije analitičnih postopkov na praktičnem primeru, in sicer pri reviziji računovodskih izkazov podjetja za leto 2010. Najprej je prikazana izvedba analitičnih postopkov na stopnji načrtovanja revizije, pri kateri so analitični postopki dobra podlaga za spoznavanje poslovanja in ugotavljanje področij možnih tveganj. Nato je prikazana izvedba analitičnih postopkov preizkusa podatkov na tistih postavkah računovodskih izkazov, kjer smo z analitičnimi postopki, poleg vodoravne in navpične analize, učinkovito izvedli tudi druge metode analitičnih postopkov in s tem pridobili revizijske dokaze o posameznih uradnih trditvah v računovodskih izkazih. Namen zaključnega dela namreč ni prikaz uporabe analitičnih postopkov na vseh postavkah računovodskih izkazov. Kriterij za izvedbo analitičnih postopkov je bil torej, ne glede na pomembnost, primerna in učinkovita izvedba več metod analitičnih postopkov preizkušanja podatkov na podlagi opredeljenih pričakovanj in razpoložljivih podatkov.

V zaključku povzemam bistvene ugotovitve in odgovorim na vprašanje, ki je zastavljeno v naslovu zaključnega dela.

¹ MSR 200

1 Predstavitev analitičnih postopkov

1.1 Pojem analitičnih postopkov

Analitični postopki² so revizijski postopki, ki zajemajo pridobivanje revizijskih dokazov na podlagi analize in primerjave razmerij med računovodskimi in neračunovodskimi podatki (McKee, 1989, str. 1). So del revizijskih postopkov, ki jih, poleg pregledovanja, opazovanja, preiskovanja, poizvedovanja, potrjevanja, ponovnega izračunavanja in ponovnega izvajanja, revizor uporablja za pridobivanje in vrednotenje revizijskih dokazov, z namenom oblikovanja in utemeljitve njegovega mnenja. Analitični postopki so torej del revizijskih postopkov, ki jih revizor uporablja za preveritev uradnih trditev posloводства v računovodskih izkazih.

Uporaba analitičnih postopkov revizorju omogoči pridobiti celovito sliko o poslovanju podjetja in je pomoč pri testiranju pravilnosti računovodskih izkazov, ne da bi proučeval individualne transakcije, ki sestavljajo računovodske izkaze. S tem igrajo analitični postopki pomembno vlogo kot pomoč revizorju pri oblikovanju poteka, časa in obsega opravljanja revizijskih postopkov v posameznem podjetju ter pri oblikovanju končnega revizorjevega mnenja glede na upravičenost, razumnost in logičnost transakcij in saldov (Koskivaara, 2004, str. 198).

Analitični postopki predstavljajo skupno ime za vrsto metod in tehnik, ki se uporabljajo pri revidiranju, kot so analiziranje s kazalniki, vodoravna in navpična analiza računovodskih izkazov, enostavni testi smiselnosti in napovedno analiziranje z modelom ali s statističnimi metodami. Njihov namen je ugotavljanje nenavadnih gibanj oziroma odstopanj posameznih postavk ali prepoznavanje odsotnosti pričakovanih gibanj oziroma odstopanj postavk v računovodskih izkazih.

Uporabljajo se v različnih fazah revizije, odvisno od cilja, ki ga revizor želi doseči. Na začetni stopnji revizije analitični postopki pomagajo revizorju pri spoznavanju revidiranega podjetja in njegovega okolja ter pri načrtovanju narave, obsega in časa nadaljnjih revizijskih postopkov ter takem oblikovanju revizijskih programov, da se delo osredotoči na nenavadna ali izstopajoča področja. Njihova uporaba je na stopnji načrtovanja revizije obvezna. Na stopnji preizkušanja podatkov in testiranja se analitični postopki lahko uporabijo za pridobivanje dokazov in dokazovanje ali potrjevanje drugih revizijskih ugotovitev, predvsem kot podporni revizijski postopek. Njihova uporaba se zahteva ob koncu revizije zaradi ugotovitev revizorja, ali so bile vse nenavadne postavke pravilno raziskane in kot pripomoček za pridobitev končnega pregleda ustreznosti revidiranih računovodskih izkazov in oblikovanju celovitega sklepa pred izdajo revizorjevega mnenja (Boynton & Kell, 1996, str. 206).

Razlagalni slovar Mednarodnih standardov revidiranja³ opredeljuje analitične postopke kot ovrednotenja računovodskih informacij, opravljena s proučevanjem verjetnih razmerij, tako med računovodskimi kot tudi neračunovodskimi podatki. Analitični postopki obsegajo tudi tako preiskovanje, ki je potrebno za ugotovljena nihanja ali razmerja, ki niso v skladu z drugimi ustreznimi informacijami ali za bistven znesek odstopajo od pričakovanih vrednosti, in sicer:

² Angl. *analytical procedures, analytical auditing, analytical review, the business approach to auditing, audit by comparison, audit by exception, performance indicator review.*

³ Mednarodni standardi revidiranja, 2009

- primerjavo računovodskih informacij s primerljivimi informacijami prejšnjih obdobj;
- primerjavo računovodskih informacij s pričakovanimi ali predračunskimi izidi;
- proučevanje soodvisnosti različnih računovodskih informacij v opazovanem obdobju;
- primerjavo računovodskih informacij opazovanega podjetja s primerljivimi informacijami podjetij iz panoge dejavnosti;
- proučevanje soodvisnosti računovodskih in ustreznih neračunovodskih informacij.

V nadaljevanju poglavja je podrobneje predstavljena vloga analitičnih postopkov v reviziji, njihova učinkovitost in uporabnost ter praktična uporaba. Podrobneje so razdelane in opisane najpogostejše ter najuporabnejše metode analitičnih postopkov.

1.2 Vloga, uporabnost in učinkovitost analitičnih postopkov

Analitični postopki so učinkoviti takrat, ko revizor pri njihovi uporabi in izvedbi odkrije pomembne napake ter pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih, če te obstajajo. So stroškovno učinkovit revizijski postopek, ki ob pravilni uporabi in ovrednotenju izidov daje v razmeroma hitrem času dobro podporo revizorju pri odločanju o nadaljnjih korakih oziroma pripomorejo k pridobivanju revizijskih dokazov. Revizor še pred izvedbo analitičnih postopkov oceni pričakovano učinkovitost in se odloči za izvedbo analitičnih postopkov na podlagi naslednjih dejavnikov (Boynton & Kell, 1996, str. 334; Montgomery, 1990, str. 269):

- vrsta uradne trditve.** Učinkovitost in uspešnost analitičnih postopkov v odkrivanju potencialnih napak in nepravilnosti je v veliki meri odvisna od verjetnosti razmerij med podatki, ki jih revidiramo. Dejstvo je, da so razmerja, ki vključujejo konte izkaza poslovnega izida, na splošno bolj predvidljiva od razmerij med postavkami bilance stanja, ker vsebujejo transakcije iz nekega daljšega časovnega obdobja. Kljub temu je lahko na primer pri postavkah kratkoročnih poslovnih terjatev, če se zanesemo na delujoče notranje kontrole, za izvedbo analitičnih postopkov veliko možnosti;
- revizorjeva ocena tveganja pomembno napačnih navedb.** Analitični postopki so učinkovitejši pri revizijah, kjer je ugotovljena stopnja tveganja nizka, kjer revizor zaupa v ustroj notranjega kontroliranja in kjer je opredeljeno revizijsko tveganje kot visoko;
- razpoložljivost in zanesljivost podatkov.** Več podatkov ima revizor na voljo, več različnih metod analitičnih postopkov lahko izvede z različno nadrobljenimi podatki. Zanesljivi podatki, v katere revizor zaupa, so pogoj za učinkovite analitične postopke in izide, uporabne kot revizijski dokaz;
- natančnost pričakovanj.** Pred izvedbo analitičnih postopkov revizor določi stopnjo natančnosti kot sprejemljivo razliko med izidom analitičnega postopka in knjiženo vrednostjo. Bolj ko so revizorjeva pričakovanja natančna, zanesljivejši je izid analitičnega postopka kot revizijski dokaz.

Na splošno velja, da povečana uporaba in izvedba analitičnih postopkov na vseh stopnjah revizije lahko izboljša revizorjevo učinkovitost in uspešnost pri odkrivanju napak ter prevar v računovodskih izkazih (Boynton & Kell, 1996, str. 335). Uporabnost analitičnih postopkov pri reviziji je odvisna od vrste dejavnikov, ki jih mora revizor upoštevati, da se na izide analitičnih postopkov lahko opre.

Analitični postopki so predvsem uporabni, ko gre za **velik obseg poslov in kjer med podatki obstajajo določena razmerja** ter povezave med njimi. Najbolj tipični konti s predvidljivimi razmerji so na primer konti stroškov dela, najemnin in amortizacije, ker imajo vsi razmeroma ustaljene in konstantne sestavine, ki so ob odsotnosti sprememb v poslovanju ali napak v evidentiranju lahko primerljive od obdobja do obdobja. Analitični postopki so na primer uporabni pri revidiranju podjetij, katerih značilnost je zaračunavanje relativno majhnih zneskov množici naročnikov mesečno (na primer elektrodistribucijska podjetja, komunalna podjetja). V primeru, ko gre za množico podatkov z relativno nizkimi zneski, testi podrobnosti niso primerni in učinkoviti, nasprotno pa so analitični postopki, pri katerih revizor z veliko mero natančnosti lahko oceni višino prihodkov z uporabo spremenljivk, kot so število naročnikov, višina naročnine za različne vrste storitev, najprimernejši preizkusi podatkov⁴. V nekaterih primerih je učinkovita metoda uporabe vnaprej predvidenih razmerij med dvema računoma⁵.

Analitični postopki so uporabni ob majhnem tveganju pri kontroliranju, ko je ustroj notranjega kontroliranja v revidiranem podjetju takšen, da so **notranje kontrole vzpostavljene in delujejo**, saj to pomeni tudi večje zagotovilo zanesljivosti računovodskih podatkov, ki so osnova za izvedbo analitičnih postopkov. Če so na primer notranje kontrole pomanjkljive ali jih ni, se bo revizor pri uradnih trditvah bolj zanašal na preizkuse podrobnosti kot na analitične postopke preizkušanja podatkov. Vprašanje, kolikšna in kakšne vrste prilagoditev obsega revizije je potrebna in sprejemljiva ob ustreznem ustroju notranjega kontroliranja, je stvar presoje revizorja. Revizor se lahko na primer odloči omejitii preizkuse podatkov nekaterih kontov na analitične postopke, če je ustroj notranjega kontroliranja izjemno močan.

Nadalje so analitični postopki uporabnejši takrat, ko je **poslovanje revidiranega podjetja stabilno in deluje v zreli panogi**. Ko je podjetje zrelo in stabilno, so tveganja pri poslovanju nižja, kar znižuje tudi revizijsko tveganje. V takih podjetjih lahko nepričakovani odmiki nakazujejo na obstoj bistvene napake v računovodskih izkazih in takšne napake so lahko odkrite z analitičnimi postopki, če so ti uporabljeni primerno. Analitični postopki so na splošno uporabnejši **v velikih podjetjih**, če imajo vzpostavljen ustroj notranjega kontroliranja, kar povečuje zaupanje revizorja v pridobljene podatke.

Analitični postopki preizkušanja podatkov so **pri pomembnih postavkah** v računovodskih izkazih uporabnejši, če se poleg njih izvedejo tudi preizkusi podrobnosti za isto uradno trditev. V takih primerih se uporabljajo predvsem kot podporni dokazi revizorju k revizijskim dokazom, pridobljenim s preizkušanjem podrobnosti. Kljub njihovi učinkovitosti je zelo pomembno dejstvo, da jih ne smemo uporabljati samostojno za pomembne in materialne postavke v računovodskih izkazih, saj podajajo negativen tip zagotovila.

Analitični postopki preizkušanja podatkov so načeloma uporabnejši za **velik obseg poslov, ki postanejo sčasoma predvidljivi**, kar velja na primer za računovodsko evidentiranje stroškov dela. Ker uporaba analitičnih postopkov temelji na pričakovanju, da med podatki obstajajo in se nadaljujejo določena razmerja, so zelo primerni za pridobivanje revizijskih dokazov o popolnosti stroškov dela in

⁴ Učinkovito orodje za oceno letnih prihodkov kableskega operaterja je zmnožek povprečnega števila naročnikov za vsako ponujeno storitev z mesečno naročnino za posamezno storitev, pomnoženo z dvanajst. Takšna revizorjeva ocena se nato primerja z dejansko evidentiranimi prihodki.

⁵ Revizor oceni stroške komisijske prodaje na podlagi celotnih prihodkov od prodaje.

kratkoročnih obveznosti do zaposlenih. Testiranje stroškov dela z analitičnimi postopki je primerno in uporabno takrat, ko so notranje kontrole učinkovite in obseg transakcij velik, sicer je preizkus podrobnosti revizijski proces, ki je primernejši.

Pri **odkrivanju prevar** so se analitični postopki izkazali kot zelo dobro orodje revizorjev, saj poslovodstvo ob prevarantskem poročanju v računovodskih izkazih prireja večinoma računovodske podatke, težje pa prireja nefinančne podatke, ki so uporabljeni pri analitičnih postopkih, zato so neobičajna in nepričakovana odstopanja lažje odkrita. Za odkrivanje tovrstnih mahinacij so posebej primerni testi smiselnosti, za katere so značilna vnaprej pričakovana razmerja med različnimi spremenljivkami, njihova odsotnost je lahko pokazatelj napak ali prevar v računovodskih izkazih.

Ko rezultati analitičnih postopkov preizkusa podatkov ustrezajo pričakovanjem revizorja in je tveganje pri odkrivanju, zaradi nizkega ocenjenega tveganja pri delovanju in tveganja pri kontroliranju, v zvezi z uradno trditvijo ocenjeno kot visoko, v nekaterih primerih ni nujno, da revizor nadalje izvaja preizkuse podrobnosti. Vseeno pa za večino uradnih trditev velja, da so analitični postopki manj učinkoviti in uspešni od preizkusa podrobnosti.

1.3 Metode analitičnih postopkov

Poznavanje metod analitičnih postopkov in njihova učinkovita izvedba glede na prej naštete dejavnike revizorja usmerja v pravilne odločitve glede uporabe posamezne metode pri izvedbi analitičnih postopkov, uporabe primernih podatkov in ovrednotenja izidov analitičnih postopkov (McKee, 1989, str. 22).

Za izvedbo analitičnih postopkov se uporabljajo različne metode in tehnike, ki omogočajo izboljšanje uspešnosti in učinkovitosti revizije, pomoč pri opredelitvi revizorjevih pričakovanj ter primerjavo njegovih pričakovanj z dejanskimi podatki podjetja. Ob pravilni in smiselni uporabi določenih metod analitičnih postopkov lahko revizor pridobi prepričljive revizijske dokaze ter odpravi potrebo po nadaljnjem preverjanju s preizkušanjem podrobnosti, vendar le v primeru, če so bili osnovni parametri ustrezno preverjeni in ne gre za pomembno postavko v računovodskih izkazih. Nekatere metode analitičnih postopkov dajejo manj prepričljive revizijske dokaze in so samo koristna podkrepitev revizorju, če se uporabijo v kombinaciji z drugimi revizijskimi postopki. Na primer uporaba splošno priznanih panožnih kazalnikov je pogosto lahko uspešna pri analitičnih postopkih preizkušanja podatkov za pridobitev dokazov za podporo sprejemljivosti knjiženih zneskov. Drug primer učinkovite revizijske strategije je povezava enostavnega testa smiselnosti s preizkusom podrobnosti na letni ravni.

Vrste možnih tehnik in metod, ki so vključene v analitične postopke, so po težavnosti lahko od enostavnih pregledov in primerjav (absolutnih podatkov podjetja, odstotkov, raznih kazalnikov, analize trenda) do uporabe zapletenih statističnih metod in uporabe tehnik za kopanje po podatkih (angl. *data-mining methods*). V *Tabeli 1* so naštete najpogosteje uporabljene in uporabne tehnike ter metode za izvedbo analitičnih postopkov (McKee, 1989, str. 5).

Tabela 1: Vrste tehnik in metod za izvedbo analitičnih postopkov

Naziv metode	Način uporabe
Primerjava dveh točk	<ul style="list-style-type: none"> • Odstotna sprememba glede na preteklo leto • Absolutna sprememba glede na preteklo leto • Kombinacija odstotne in absolutne spremembe glede na preteklo leto
Enostavni testi smiselnosti (angl. <i>Simple Reasonableness Tests</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • Posredni izračun salda z uporabo vzročnih koeficientov
Izračun in analiza kazalnikov (angl. <i>Ratio Analysis</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • Primerjava s kazalniki preteklega leta • Primerjava s panožnimi kazalniki • Primerjava s kazalniki konkurenčnih podjetij
Strukturni računovodski izkazi (angl. <i>Common-Size Statements</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • Primerjava relativnih zneskov z zneski preteklega leta • Primerjava s panožnimi strukturnimi računovodskimi izkazi
Preprosta analiza časovnih vrst (angl. <i>Simple Time Series Analysis</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • Preveritev trenda na podlagi gibanja grafa • Izračun povprečne spremembe v časovnem obdobju • Tehtano drseče povprečje
Finančna napoved	<ul style="list-style-type: none"> • Pregled proračuna in finančnega načrta, neskladnosti in tolmačenje razlik • Revizor pripravi napovedi in analizira pomembne razlike
Statistična analiza časovnih vrst (angl. <i>Statistical Time Series Analysis</i>)	<ul style="list-style-type: none"> • Regresijska analiza • Metoda avtoregresivnega integriranega drsečega povprečja (ARIMA)⁶
Statistični modeli finančnih razmerij	<ul style="list-style-type: none"> • Regresijska analiza • Druge tehnike matematičnega modeliranja

Vir: McKee, *Modern Analytical Auditing*, 1989, str. 5

Zaradi vrste metod, ki so na voljo za izvedbo analitičnih postopkov, revizor vedno presoja, katera od metod je v danih okoliščinah najustreznejša in najučinkovitejša. Odloča se na osnovi naslednjih dejavnikov (McKee, 1989, str. 19):

- poznavanje poslovanja revidirane družbe;
- verjetne karakteristike podatkov, ki so na voljo;
- učinkovitost in uspešnost drugih revizijskih postopkov;
- stopnja revizije, pri kateri izvajamo analitične postopke;
- učinkovitost in uspešnost posameznih tehnik analitičnih postopkov v določeni situaciji;
- stopnja in vrsta opredeljenega tveganja;
- zelena moč revizijskih dokazov in cilj, ki ga revizor z analitičnimi postopki želi doseči.

Čeprav se analitični postopki pri različnih stopnjah revizije uporabljajo za različne namene, se tehnike in metode za njihovo uporabo in izvedbo med seboj ne razlikujejo. V nekaterih primerih se metode kombinirajo, v nekaterih revizor uporabi več metod hkrati (McKee, 1989, str. 6). Na začetni stopnji revizije so uporabne predvsem tiste metode, pri katerih uporabljamo agregatne podatke, s ciljem spoznavanja poslovanja uspešnosti in finančnega stanja podjetja. To so vodoravna in navpična analiza, izračun in analiza kazalnikov in preprosta analiza časovnih vrst. Na stopnji preizkušanja podatkov so

⁶ Metodo uvrščamo med nabor metod, ki so kompleksne in zahtevne ter jih označujemo kot ARIMA metode.

zelo učinkovita metoda, v kombinaciji s testom podrobnosti, enostavni testi smiselnosti. Kot rečeno, obstaja vrsta dejavnikov, od katerih je odvisna učinkovitost posamezne metode, zato se revizor o konkretni uporabi posamezne metode odloča pri vsaki reviziji posebej.

1.3.1 Enostavni testi smiselnosti

Test smiselnosti je proces, pri katerem so uporabljeni podatki, deloma ali v celoti, neodvisni od sistema računovodskih informacij in imajo zato lahko dokazi, pridobljeni z uporabo tega testa, veliko stopnjo zanesljivosti, saj se nefinančni podatki v primerjavi s finančnimi bistveno težje namenoma priredijo in popravljajo. Revizor torej pri tej metodi primerja računovodske in finančne podatke, kot so na primer stroški plač, stroški proizvodnje, prihodki od najemnin, z ustreznimi neračunovodskimi in nefinančnimi informacijami, kot so na primer število zaposlenih, kvadratna površina prostora, število proizvodov in podobno.

Za izvedbo te metode revizor najprej opredeli spremenljivke, ki so povezane s preiskovano postavko (na primer stroški dela so povezani s spremenljivkami, kot je povprečno število zaposlenih, povprečna plača, število delovnih dni, gibanje števila zaposlenih, delež odsotnosti), določi, kakšen je odnos med opredeljenimi spremenljivkami in kontom (stroške dela ocenimo tako, da pomnožimo mesečno število zaposlenih s povprečno mesečno plačo in vse skupaj pomnožimo z dvanajst) in nato združi spremenljivke za pridobitev ocene konta.

Enostavni testi smiselnosti so najbolj uporabni pri testiranju izkaza poslovnega izida na kontih prihodkov in stroškov, saj je s temi konti povezanih največ nefinančnih spremenljivk. Kot primer v *Tabeli 2* navajam nekatere primere stroškov in njim povezanih nefinančnih spremenljivk, ki jih revizor predvideva za pridobitev ocene stroškov, možne pa so še vrste drugih.

Tabela 2: Posamezni konti stroškov in z njimi povezane spremenljivke

<i>Stroški</i>	<i>Z njimi povezane spremenljivke</i>
Stroški obresti	osnovna vrednost, časovno obdobje, obrestna mera
Stroški popravil in vzdrževanja	starost strojev, strojne ure
Stroški bencina	aktivnost (km, ure ...), poraba bencina na enoto
Stroški potovanj	število dni na potovanju, dnevnic, število oseb
Stroški plač prodajnega osebja	število zaposlenih, osnovna plača, stopnja provizije, prodaja
Stroški plač delavcev	čas, nadure, neizrabljen čas, število delavcev, plačni razredi
Popravki vrednosti	starostna struktura terjatev, delež popravka glede na strukturo, bonitetne ocene

Vir: McKee, Modern Analytical Auditing, 1989, str. 34

Za pridobitev ocene posameznega konta prihodkov v izkazu poslovnega izida lahko revizor predvideva razmerja z mnogimi nefinančnimi spremenljivkami. V *Tabeli 3* navajam le nekatere.

Tabela 3: Posamezni konti prihodkov po dejavnostih in z njimi povezane spremenljivke

Dejavnost	Testirana postavka	Enostavni test smiselnosti
hotelirstvo	Prihodki od zasedenosti sob	Zasedenost sob * povprečna cena sobe
leasing	Prihodki od najema	Število enot v najemu * povprečna cena najema
strokovne storitve	Prihodki od honorarja	Število zaposlenih * povprečna cena storitve * povprečno število ur na zaposlenega
transport	Prihodki transporta	Iz zneska za porabljeno gorivo lahko dobimo porabljeno število km, kar je lahko povezano s povprečnim prihodkom na km
bančništvo	Prihodki od obresti	Povprečna vrednost posojila * število dni * povprečna obrestna mera
neprofitne organizacije	Prihodki	Vpisna statistika * povprečna šolnina; vpisnina * število vpisov

Vir: McKee, *Modern Analytical Auditing*, 1989, str. 35

Tudi na kontih bilance stanja obstajajo nekatere povezave med spremenljivkami, na podlagi katerih lahko pridobimo oceno posameznega bilančnega konta. Kljub temu so povezave med spremenljivkami bilance stanja manj predvidljive, saj gre za statični izkaz, ki prikazuje neko točko v času, zaradi česar so dinamične spremenljivke izločene.

1.3.2 Navpična analiza računovodskih izkazov

Navpična analiza omogoča primerjavo računovodskih podatkov strukture računovodskih izkazov v okviru enega obračunskega obdobja. S pomočjo te analize lahko vsak računovodski podatek prikažemo kot relativni delež glede na izbrano celoto. Bistvena prednost navpične analize je v tem, da so posamezne postavke prikazane kot delež oziroma relativno število, kar omogoča medsebojne primerjave podjetij različnih velikosti in primerjave revidiranega podjetja skozi več zaporednih let v obdobju inflacije. Z relativnimi deleži se namreč izničijo razlike v velikosti podjetij (Slapničar, 2011, str. 4).

Pri navpični analizi bilance stanja kot osnovo najprej izberemo bilančno vsoto. V tem primeru nam odstotki povedo delež posamezne postavke sredstev in obveznosti do virov sredstev glede na celotna sredstva oziroma obveznosti do virov sredstev. Glede na potrebe analize lahko naredimo še bolj podrobne navpične analize, na primer kratkoročnih sredstev, dolgoročnih sredstev, kapitala in tako naprej.

Strukturna bilanca stanja, z bilančno vsoto kot osnovo, je dobro orodje revizorju v začetni stopnji revizije, za pridobitev slike o pomembnih postavkah v bilanci stanja in kot pomoč pri planiranju revizijskega procesa. Če na primer v strukturi bilanc zaloge znašajo 62 %, planiramo, da bo revidiranje zalog predstavljalo pomemben del revizije. Nasprotno pa npr. ob 8% zalogah vemo, da revidiranje zalog ne bo predstavljalo pomembnega dela revizije, saj zaloge, na podlagi strukturne bilance stanja, niso pomemben del sredstev podjetja. Nadalje ob 3% strukturnih stroških v strukturi izkazu poslovnega izida revizor v zvezi s temi stroški ne planira direktnih testov, saj so nematerialni. Vsekakor lahko revizor kasneje, ob pridobitvi novih podatkov in izvedbi drugih revizijskih postopkov, pride do novih spoznanj glede pomembnosti ali višine tveganja posameznih postavk in kadarkoli med revizijo spremeni revizijsko strategijo in revizijske programe. Prav tako je pomembna vsebina posamezne postavke in povezanost z drugimi, saj lahko, ne glede nato, da postavka v strukturi ni materialna, revizor s preizkušanjem podatkov o neki postavki pridobi dodatne informacije o neki drugi

postavki. Zato je bistveno, da se revizor pri planiranju revizijske strategije in izdelavi revizijskih programov ne osredotoči samo na eno tehniko analitičnih postopkov, ampak skozi različne tehnike, ki so v konkretnem primeru primerne, pridobi zadostne informacije za nadaljnje revizijske postopke.

Pri navpični analizi izkaza poslovnega izida kot osnovo največkrat izberemo prihodke od prodaje, lahko pa tudi celotne prihodke, kosmati poslovni izid iz prodaje ali druge postavke, odvisno od namena in cilja analize.

1.3.3 Analiza trenda ali vodoravna analiza računovodskih izkazov

Z vodoravnim računovodskim analiziranjem ali analizo trenda dobimo informacije o velikosti, smeri in relativni pomembnosti sprememb posameznih postavk. Te vrste informacije so potrebne za ugotovitev o tem, ali se je poslovanje podjetja v obdobju izboljšalo in kakšna je dinamika sprememb. Namen je torej ugotavljanje stopnje rasti in upadanja vrednosti določenega obdobja v primerjavi z vrednostmi v drugem obdobju in na podlagi tega napovedati vrednosti v prihodnjem obdobju. Najbolj uporabljena analiza trendov med revizorji je primerjava tekočega obdobja s preteklim obdobjem. Priporočljivo je, da revizor pri primerjavi tekočega obdobja s preteklim analizira absolutne razlike in relativne razlike (McKee, 1989, str. 59). Revizorja namreč zanimajo tako velike absolutne spremembe zaradi možnih pomembnih napačnih navedb kot tudi velike procentualne spremembe, ki lahko nakazujejo na večji problem tudi, če same po sebi niso materialno pomembne.

Bistveno je, da revizor določi višino pomembne razlike, preden izvede analizo, s čimer se izogne pristranskim in usmerjenim odločitvam. Višina pomembne razlike mora biti povezana z višino pomembnosti za celotno revizijo, priporočljiva višina se giblje od ene tretjine do ene četrte celotne pomembnosti (McKee, 1989, str. 59). V praksi se višina relativne pomembnosti za analizo bilance stanja razlikuje od višine relativne pomembnosti za analizo izkaza poslovnega izida. Za bilanco stanja je v povprečju uporabljena 10% pomembnost, za določitev pomembnosti pri analizi izkaza poslovnega izida pa je pomemben podatek, ki ga moramo upoštevati, tudi načrtovana rast prihodkov revidiranega podjetja. Če je revidirano podjetje načrtovalo na primer 15% rast prihodkov, revizor to upošteva pri določitvi pomembnosti in doda na primer pribitek 5 %, tako da znaša skupna pomembnost za analizo izkaza poslovnega izida, ob 15% povečanju prihodkov, 20 %. Kljub nekaterim splošnim okvirnim pravilom je dokončna odločitev o višini pomembnosti stvar odločitve in presoje revizorja, ki je ob njegovi smiselni podkrepitvi odločitve lahko višja ali nižja.

Prednost te metode je v njeni enostavni in razumljivi uporabi, negativna stran pa je lahko težka odločitev revizorja glede določitve višine pomembnosti za analizo razlik med letoma. Pri tej metodi prav tako velja, da ne upošteva informacij iz preteklosti, ki so že lahko vsebovale pomembno napačne navedbe in so že komponirane v podatke za analizo. Zato je analiza predvsem uporabna takrat, ko ima revizor na voljo revidirane podatke iz preteklih let.

Ostale vrste analize trenda so:

- analiza preteklih zaporednih petih let in tekočega leta;
- izris grafa vrednosti preteklih obdobj za napovedi vrednosti tekočih obdobj;
- izračun povprečnih sprememb v preteklih obdobjih in projekcija/napoved vrednosti tekočega obdobja.

1.3.4 Analiza s kazalniki

Analiza s kazalniki je z vidika učinkovitosti in uporabnosti primerna metoda v začetni stopnji revizije. Revizorju daje vrsto informacij o uspešnosti poslovanja podjetja in njegovih bistvenih karakteristikah, kot na primer, kakšni so njegovi viri financiranja, kako uspešno je poslovodstvo pri upravljanju sredstev, koliko vezanih sredstev potrebuje podjetje in tako naprej. Revizor si s primernim tolmačenjem kazalnikov ustvari celotno sliko podjetja in jo z ostalimi ugotovitvami združi na podlagi analitičnih postopkov. Tako si zagotovi dobro podlago za razvijanje revizijskega in osredotočenje na pomembna področja revizije.

Raziskave so pokazale, da več kot polovica revizorjev pri svojem delu vedno uporablja vsaj nekatere izračune kazalnikov, med njimi najpogosteje kratkoročni koeficient, donosnost iz poslovanja in kazalnike obračanja (McKee, 1989, str. 75). Prednost kazalnikov kot tehnike analitičnih postopkov je v enostavnem izračunu in razumevanju revizorjev z ekonomskimi predznanji, prav tako kazalniki na podlagi dveh spremenljivk zelo dobro prikažejo in odražajo celotno poslovanje podjetja. Absolutni podatki, ki so vsebovani v računovodskih izkazih, sami zase dajejo neko sliko poslovanja podjetja, vendar je ta velikokrat omejena in nepregledna. Za pridobitev natančnih ugotovitev revizor absolutne podatke še podrobneje analizira in jih prikaže v obliki relativnih števil. Te podatke je treba primerjati z nekim drugim podatkom, kar je v veliki meri odvisno od njihove razpoložljivosti in potreb analize.

Pogosto se za primerjanje računovodskih izkazov uporabljajo:

- podatki preteklega poslovanja podjetja;
- podatki o načrtovanem poslovanju;
- podatki o poslovanju podjetij v isti gospodarski panogi (lahko tudi primerjava z najboljšim podjetjem v panogi, t. i. "benchmarking").

Izračun kazalnika je navadno najpreprostejši del analize, bistveno pomembnejše in hkrati zahtevnejše je vsebinsko razlaganje izračunane vrednosti in ugotavljanje razloga za izračunane vrednosti. V zvezi s primerjavami si revizor najprej zastavi vprašanje, kaj je normalna ali bolje rečeno priporočljiva vrednost posameznega kazalnika. Pred leti se je v teoriji veliko govorilo o »zlatih pravilih«, ki naj bi izkazovala vrednost kazalnikov in bi veljala za vsa podjetja v vseh državah. V zadnjem času se poudarjata specifičnost poslovanja posameznega podjetja in presojanje vrednosti kazalnika z vidika teh specifičnosti. Priporočljive vrednosti kazalnikov se lahko bistveno razlikujejo od države do države, od panoge do panoge in od podjetja do podjetja, zato mora revizor dobro poznati podjetje in okolje, v katerem deluje, da si lahko pravilno razlaga vrednosti kazalnikov. Ravno zaradi pomembnosti interpretacije kazalnikov je analiza kazalnikov (kot revizorjevo orodje) večkrat kritizirana zaradi subjektivnosti, saj revizor sam izbere, opredeli in razlaga kazalnike, ki jih želi uporabiti pri oceni poslovanja stranke.

Katere kazalnike analiziranja računovodskih izkazov uporabiti, je stvar strokovne presoje revizorja. Odvisna je od njegovega poznavanja panoge in okolja, v katerem deluje revidirana družba, njene velikosti in razpoložljivosti podatkov. Iz računovodskih izkazov lahko izračunamo celo množico kazalnikov in med sabo primerjamo najrazličnejše postavke. Kljub temu pa obstajajo nekateri najpogostejši kazalniki, ki se uporabljajo na začetni stopnji revizije in na podlagi katerih revizor pridobi podatke o večini pomembnih ekonomskih kategorij v revidirani družbi (McKee, 1989, str. 79) in jih nato kasneje prilagodi glede na specifičnosti revidirane družbe. Če izhajamo iz Slovenskega računovodskega standarda (v nadaljevanju: SRS) 29: Računovodsko proučevanje (Računovodsko

analiziranje), se najpomembnejši kazalniki razvrščajo v naslednje skupine (Turk, 2011, str. 29; Igličar, 2009, str. 22):

- **kazalniki stanja financiranja** so usmerjeni v analizo načina financiranja podjetja (pasivna stran bilance stanja), kjer nas zanimajo delež kapitala in obveznosti v strukturi vseh virov financiranja. Ti kazalniki kažejo, kakšne so usmeritve podjetja politike financiranja in tveganja glede vračil glavnice in obresti. Ker financiranje z dolgovi vpliva na finančno tveganje ter donosnost podjetja, so ti kazalniki za revizorja zelo uporabni pri ugotavljanju stopnje finančne tveganosti podjetja;
- **kazalniki stanja investiranja**, s katerimi analiziramo strukturo sredstev (aktivna stran bilance stanja), izhajajo iz navpične analize bilance stanja. Kazalniki stanja investiranja kažejo na usmeritve posloводства glede investicij v posamezne vrste sredstev in so v veliki meri odvisni od dejavnosti, ki jo podjetje opravlja;
- **kazalniki vodoravnega finančnega ustroja** (oziroma kazalniki plačilne sposobnosti), pri katerih primerjamo posamezne postavke sredstev s posameznimi postavkami obveznosti do virov sredstev. Ti kazalniki kažejo predvsem usklajenost sredstev z obveznostmi do virov sredstev ter likvidnost in kreditno sposobnost podjetja. Slabost teh kazalnikov je, da se izračunavajo na podlagi statičnih podatkov oziroma izražajo ekonomske kategorije na določen trenutek;
- **kazalniki obračanja**, s katerimi proučujemo hitrost obračanja posameznih vrst sredstev. Skozi kazalnike obračanja se odraža sposobnost posloводства, da učinkovito posluje s sredstvi. Hitrejše je obračanje sredstev, manj ima podjetje vezanih sredstev. Pri izračunih koeficientov obračanja moramo paziti, da so ti kazalniki izračunani kot razmerje med tokom in stanjem, zato je treba vedno upoštevati povprečno stanje sredstev;
- **kazalniki dobičkonosnosti** nam kažejo donosnost oziroma rentabilnost prihodkov, sredstev in kapitala. Nekateri kazalniki donosnosti prihodkov izhajajo že iz navpične analize izkaza poslovnega izida.

Uporabnost in interpretacija posameznih kazalnikov je na konkretnem primeru opisana v tretjem poglavju zaključnega dela.

1.4 Prednosti in pomanjkljivosti uporabe analitičnih postopkov

Zaradi naravnih omejitev revizije, ki med drugim izhajajo tudi iz potrebe, da se revizija opravi v razumnem roku in s sprejemljivimi stroški, je zelo pomembno ustrezno načrtovanje celotne revizije, ki pomaga pri zagotavljanju zadostnega časa in razpoložljivih virov za njeno izvajanje. Eden od revizorjevih ciljev je torej, da načrtuje revizijo tako, da jo bo učinkovito izvedel, saj težavnost, potreben čas ali višina stroškov sami po sebi niso upravičen razlog, da bi revizor opustil revizijski postopek, ali bi se zadovoljil z revizijskimi dokazi, ki niso dovolj prepričljivi. Uporaba analitičnih postopkov stroškovno je učinkovita, saj revizor v razmeroma kratkem času pridobi vrsto spoznanj o podjetju, kar lahko vodi k manjšemu obsegu revizijskih postopkov; tako je **stroškovna učinkovitost** glavna prednost uporabe analitičnih postopkov. Zato se uporaba analitičnih postopkov v zadnjih letih povečuje, saj se v praksi izvajajo veliki pritiski na nižanje pogodbenih cen in krajšanje rokov za izvedbo revizij računovodskih izkazov.

Ena od glavnih **prednosti** uporabe analitičnih postopkov pri reviziji je tudi **pridobitev celovite slike o poslovanju podjetja** in njegovih računovodskih izkazih. Poleg tega ima uporaba analitičnih postopkov naslednje prednosti v primerjavi z ostalimi revizijskimi postopki (McKee, 1989, str. 2):

- **prihranek časa** ob pridobitvi enakovrednih revizijskih dokazov;
- **objektivnejši pristop** za pridobivanje revizijskih dokazov;
- **boljše razumevanje** poslovanja podjetja;
- **podobni zaključki** ob podobnih okoliščinah;
- **boljša dokumentacija** procesa odločanja;
- **porast produktivnosti** ob izboljševanju in nadgradnjah revizijskih računalniških programov;
- prijaznejši in prijetnejši postopek revidiranja, saj revizor uporabi **večjo kreativnost** pri planiranju postopkov.

Prednost analitičnih postopkov je tudi v tem, da so uporabni tudi kot pomoč revizorju **pri odkrivanju transakcij, ki niso bile poknjžene**. Če revizor uporablja preizkuse podatkov pred koncem leta, lahko analitični postopki priskrbijo dobre revizijske dokaze o pravilnem knjiženju poslovnih dogodkov v času od medletnega testiranja do konca leta.

Analitični postopki so lahko **dobri detektorji sprememb računovodskih politik** in dajejo potrdilne dokaze o posameznih računovodskih operacijah računov in transakcij, vendar pa revizorja ne bodo nujno opozorili na napačno navedbo, če neprimerna računovodska politika ostane nespremenjena.

Za doseganje prednosti, ki jih prinaša uporaba analitičnih postopkov, mora revizijska družba svojim zaposlenim priskrbeti primerno izobraževanje na tem področju. Pomanjkanje razumevanja pri sklepanju in argumentiranju izidov analitičnih postopkov lahko pripelje do napačnih sklepov, ki ogrozijo celotno revizijo, kar se lahko odrazi z izdajo napačne vrste revizorjevega mnenja. Če imajo revizorji **nezadostno znanje o obstoju in uporabnosti raznovrstnih tehnik analitičnih postopkov**, je njihova uporaba omejena. Problem je lahko tudi v težavnosti povezovanja analitičnih postopkov z revizijskimi dokazi.

Ena ključnih **pomanjkljivosti** pri uporabi analitičnih postopkov je v tem, da naj bi bili analitični postopki učinkovit revizijski postopek le pri prepoznavanju in odkrivanju prisotnosti napak, ne pa tudi pri prepoznavanju in odkrivanju njihovih odsotnosti; to velja predvsem v primerih, ko revizor za analitične postopke uporabi zbirne oziroma agregatne podatke. Ta pomanjkljivost se zmanjša z razbitjem podatkov tako, da revizor pridobi podrobnejši vpogled v poslovanje podjetja in izvaja analitične postopke na razdrobljenih podatkih.

Poleg omenjene so ostale pomanjkljivosti uporabe analitičnih postopkov naslednje:

- če so **podatki nezanesljivi**, so možne omejitve pri uporabi analitičnih postopkov. Zato morajo biti podatki, ki jih revizor uporablja pri izvedbi analitičnih postopkov, še pred samo uporabo, prek preizkušanja notranjih kontrol, testirani z vidika točnosti;
- pri uporabi analitičnih postopkov obstaja tveganje, da z njimi ne odkrijemo bistvenih nepravilnosti, če revidirana družba **priredi podatke na tak način, da izpolni naša pričakovanja**. To tveganje odpravimo z dobrim poznavanjem poslovanja revidirane družbe in okolja, v katerem sluje.

1.5 Zbiranje revizijskih dokazov z analitičnimi postopki

Zbiranje revizijskih dokazov z analitičnimi postopki poteka v vseh stopnjah revizije, saj lahko v širšem pomenu zbiranje dokazov pomeni večino dejavnosti, ki jih revizor izvaja, da bi oblikoval mnenje o računovodskih izkazih. V ožjem pomenu pa revizor neposredno zbira revizijske dokaze z analitičnimi postopki pri preizkušanju podatkov. V praksi torej analitični postopki veljajo kot postopki preizkušanja podatkov za dokazne preizkuse, medtem ko analitični postopki v začetni stopnji revizije, in pred izdajo revizijskega mnenja, revizorju podajajo splošne ugotovitve, ki so podlaga za druge revizijske postopke in njihova primarna vloga ni pridobivanje revizijskih dokazov.

Ker se v začetni stopnji revizije analitični postopki uporabljajo z namenom spoznavanja podjetja in pritegnitev pozornosti revizorja na tvegana in pomembna področja za načrtovanje preizkusa podatkov, revizorjev cilj ni v pridobitvi močnih revizijskih dokazov, saj bodo le-ti pridobljeni kasneje v fazi preizkusa podatkov, kjer se revizijsko tveganje zniža na sprejemljivo raven. Ko pa so analitični postopki uporabljeni kot primarni postopki za pridobitev revizijskih dokazov, je pomembno, da so ti dokazi močni, še posebej, če so analitični postopki predvideni kot edini revizijski postopki. Zato je bistvena razlika, ki jo revizor upošteva med revizijo, dejstvo, ali s konkretnim analitičnim postopkom pridobiva podporne ali potrdilne dokaze.

1.6 Uporaba analitičnih postopkov v praksi

Zaradi pravil revidiranja, ki zahtevajo uporabo analitičnih postopkov v začetni stopnji načrtovanja revizije in kot vseobsegajoči pregled pri ovrednotenju revizijskih dokazov, je uporaba analitičnih postopkov za te namene obvezni sestavni del revizije vsakega podjetja. Predvsem se zato zastavlja vprašanje, v kolikšni meri revizorji uporabljajo analitične postopke kot preizkuse podatkov, saj je v fazi testiranja njihova uporaba kot pridobivanja dokazov prepuščena njihovi presoji.

V nadaljevanju podajam nekatere ugotovitve najpomembnejših raziskav na področju uporabe analitičnih postopkov:

- veliko revizorjev še vedno nima zaupanja v uporabnost analitičnih postopkov, ker jih dojemajo kot nenatančne, podatke, ki so potrebni za analitične postopke, pa nezanesljive. Njihovo mnenje je, da z analitičnimi postopki revizor ne more podati zagotovil, da na posameznem področju ni bistvenih napak in s tem odklanjajo možnost, da bi z analitičnimi postopki podali zagotovila v fazi preizkušanja podatkov⁷;
- ista raziskava ugotavlja, da je več kot 27 % napak v računovodskih izkazih ugotovljenih z analitičnimi postopki;
- analitični postopki so uporabni in koristni pri reviziji v primeru odkrivanja napihnjenih prihodkov, fiktivnih prodaj in izdanih računov, fiktivnih in precenjenih zalog, podcenjenih slabih dolgov, neknjiženih nabav, knjiženja stroškov na podlagi poslovnih dogodkov in neprimerne kapitalizacije stroškov. Če so v naštetih primerih analitični postopki učinkovito in strokovno uporabljeni, bi morali odkriti nenavadna razmerja oziroma pomembne spremembe v razmerjih. Revizor torej ob zasledovanju nenavadnih razmerij, oziroma pomembnih

⁷ Hylas, R. & Ashton, R. (1982). Audit detection of financial statement errors. *Accounting review*, 57, 4, 75165. 1982

sprememb v razmerjih, z analitičnimi postopki lahko odkrije velike napake v računovodskih izkazih⁸;

- v praksi revizorji v večji meri uporabljajo analitične postopke za pridobitev revizijskih dokazov pri testiranju postavk izkaza poslovnega izida. Revizor primerja postavko izkaza poslovnega izida z ustreznim nefinančnim podatkom, da bi ugotovil sprejemljivost neke poslovodske trditve (več o tehnikah analitičnih postopkov v 1. poglavju)⁹;
- od revizorjevega poznavanja revidiranega podjetja sta odvisni uporaba in učinkovitost analitičnih postopkov. Revizorjevo poznavanje analitičnih postopkov in njegovo dojetje njihovih učinkovitosti dokazano vpliva na revizorjevo težnjo po uporabi analitičnih postopkov in zanašanju na rezultate iz njihove uporabe¹⁰.

Uporaba analitičnih postopkov v praksi je odvisna tudi od revizorjevih predznanj in njegovih izkušenj, izobraževanj s področja analitičnih postopkov s strani revizijskih družb ter revizijske stroke. Prav tako je pomembna revizijska metodologija posamezne revizijske družbe.

V revizijski praksi so nekatere tehnike analitičnih postopkov uporabljene pogosteje od drugih, in sicer so osnovne in preproste tehnike uporabljene v večini opravljenih revizij, bolj »eksotične« in zahtevnejše tehnike, pri katerih se uporablja obsežnejše matematične in statistične tehnike in programe, so v reviziji redkeje uporabljene. V prihodnosti pričakujemo povečano uporabo zahtevnejših tehnik analitičnih postopkov, in sicer zaradi naslednjih razlogov:

- akademsko izobraževanje mlajših revizorjev v naprednih matematičnih tehnikah;
- razvoj informacijske tehnologije in s tem naprednejši revizijski programi in njihova povečana uporaba;
- povečana pomembnost oziroma potreba po uporabi raznih tehnik analitičnih postopkov zaradi želje po večji učinkovitosti revizije;
- analitični postopki pripomorejo k bolj objektivnemu pristopu k reviziji.

Običajno je v praksi najbolj uporabljena primerjava računovodskih finančnih informacij z relevantnimi neračunovodskimi in nefinančnimi informacijami (enostavni testi smiselnosti).

Kljub razširjenosti uporabe analitičnih postopkov imajo revizorji na splošno probleme pri opredelitvi dokazne vrednosti izidov analitičnih postopkov kot »mehkih dokazov« v nasprotju s »trdnimi dokazi« klasičnih revizijskih postopkov, kot je potrjevanje odprtih postavk ali opazovanje štetja zaloga. Klasični revizijski postopki so dolgo veljali za postopke, na podlagi katerih revizor pridobi objektivne in neposredne revizijske dokaze, ki so najboljša podlaga za revizorjevo mnenje o računovodskih izkazih, v nasprotju z analitičnimi postopki kot subjektivnimi postopki. Metode analitičnih postopkov so bile v preteklosti tradicionalno označene kot »mehki dokazi« ali »mehki postopki«, saj so vsebovali visoko stopnjo subjektivnosti, tako pri izvedbi kot tudi pri tolmačenju. Z iskanjem učinkovitih postopkov revidiranja so v ospredje prišli tudi analitični postopki. Zato je bistveno, da revizor pozna različne metode analitičnih postopkov in kdaj so posamezne metode uporabne ter najbolj učinkovite za

⁸ Coglitore, F. & Berryman, R. G.. Analytical procedures: A defensive necessity. Auditing: A journal of practice and theory, 7, 2, 15063)

⁹ Coglitore, F. & Berryman, R. G.. Analytical procedures: A defensive necessity. Auditing: A journal of practice and theory, 7, 2, 15063)

¹⁰ Kinney, W. & Felix, W. L.. Analytical review Procedures. Journal of Accountancy, 150, 4, 98103)

pridobivanje revizijskih ali podpornih dokazov. Če revizor pozna slabosti ter prednosti posameznih metod in jih uporablja pravilno, kar utemelji v revizijskem programu, so dokazi, ki temeljijo na teh metodah, povsem objektivni in primerljivi z dokazno močjo ostalih revizijskih postopkov. Ob uporabi točno določenih metod analitičnih postopkov se namreč poveča objektivnost revizijskih preizkušanj, saj je odločitev revizorja, kako in v kakšnem obsegu opraviti nadaljnja testiranja, bolj objektivna in manj prepuščena njegovi osebni presoji.

2 Izvedba analitičnih postopkov

V *Tabeli 4* je prikazana povezanost različnih stopenj revizije z revizijskimi cilji in postopki zbiranja revizijskih dokazov.

Tabela 4: Povezanost revizijskih faz, ciljev in postopkov zbiranja dokazov

<i>Faze revizije</i>	<i>Revizijski cilji</i>	<i>Postopki zbiranja revizijskih dokazov</i>
PREDHODNA REVIZIJA		
Spoznavanje poslovanja in načrtovanje revizije	Obstoj in preveritev, popolnost, razkritje in predstavitev, ovrednotenje in predstavitev	<i>Analitični postopki in poizvedovanje</i>
Poizvedovanje in ocenitev sistema notranjih kontrol	Obstoj in preveritev, popolnost, pravice in obveznosti, ovrednotenje in razporeditev, predstavitev in razkritje	Poizvedovanje in potrjevanje, opazovanje
ZAKLJUČNA REVIZIJA		
Zbiranje dokazov in izdelava delovne dokumentacije	Obstoj in preveritev, popolnost, pravice in obveznosti, ovrednotenje in razporeditev, predstavitev in razkritje	Preizkusi podrobnosti (opazovanje, potrjevanje, preračunavanje), <i>analitični postopki</i>
Oblikovanje mnenja in izdelava revizijskega poročila	Obstoj in preveritev, popolnost, razkritje in predstavitev, ovrednotenje in razporeditev	<i>Analitični postopki kot preveritev opravljene revizije računovodskih izkazov</i>

Vir: Taylor, D. H. & Glezen, G. W, Revidiranje: zasnove in postopki, 2003, str. 38

Ker so analitični postopki namenjeni razkrivanju nenavadnih postavk, se njihova uporaba zahteva na stopnji načrtovanja revizije, da se revizijski programi lahko oblikujejo tako, da se delo osredotoči na nenavadna ali izstopajoča področja. Analitični postopki pomagajo revizorju pri načrtovanju narave, obsega in časa za preostale revizijske postopke. V fazi preizkušanja podatkov in testiranja se analitični postopki lahko uporabijo med revizijo za pridobivanje dokazov in dokazovanje ali potrjevanje drugih revizijskih ugotovitev. Njihova uporaba se zahteva ob koncu revizije zaradi ugotovitve, ali so bile vse nenavadne postavke pravilno raziskane in kot pripomoček za pridobitev končnega pregleda ustreznosti revidiranih računovodskih izkazov (Boynton & Kell, 1996, str. 206).

Če revizor sklene, da ima omejeno zaupanje v ustroj notranjega kontroliranja, s čimer je tveganje pri kontroliranju veliko, se odloči, da bo revizijsko tveganje zmanjšal z obsežnimi preizkusi podatkov – analitični postopki in preizkusi podrobnosti saldov ter poslov.

2.1 Revizorjevi cilji pri izvedbi analitičnih postopkov

Revizorjev primarni cilj je, da načrtuje in izvede revizijske postopke na način, ki mu omogoča pridobiti zadostne in ustrezne revizijske dokaze, na katerih temelji revizorjevo mnenje¹¹. Večino revizorjevega dela pri oblikovanju njegovega mnenja torej sestavlja pridobivanje in vrednotenje revizijskih dokazov. Revizijski postopki za pridobivanje revizijskih dokazov lahko vključujejo pregledovanje, opazovanje, potrjevanje, ponovno izračunavanje, ponovno izvajanje in analitične postopke.

V *Tabeli 5* so prikazani revizorjevi cilji pri izvedbi analitičnih postopkov, ki se razlikujejo glede na to, v kateri stopnji revizije so uporabljeni.

Tabela 5: Cilji analitičnih postopkov glede na stopnjo revizije

<i>Stopnja revizije</i>	<i>Cilj izvedbe analitičnih postopkov</i>
Stopnja načrtovanja revizije	Prepoznati značilnosti organizacije, ki revizorju niso bile znane, kot osnovo za načrtovanje in izvajanje odzivov na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe.
Stopnja preizkušanja podatkov	Pridobiti primerne in zanesljive revizijske dokaze, kadar uporablja analitične postopke preizkušanja podatkov.
Zaključna stopnja pred izdajo revizorjevega mnenja	Načrtovati in izvesti analitične postopke proti koncu revizije, kar pomaga revizorju pri oblikovanju celovitega sklepa o tem, ali so računovodski izkazi skladni z revizorjevim poznavanjem organizacije.

Vir: Mednarodni standardi revidiranja, 2009

V nadaljevanju 2. poglavja podajam uporabo analitičnih postopkov na različnih stopnjah revizije.

2.2 Analitični postopki na stopnji načrtovanja revizije

Na stopnji načrtovanja revizije so analitični postopki dober pripomoček za pridobitev širšega vpogleda v poslovanje revidiranega podjetja in identificiranje nenavadnih razmerij in nepričakovanih odstopanj v podatkih, kar lahko nakazuje na povečano tveganje pomembno napačnih navedb.

Ker revizor večino revizijskega načrtovanja opravi v začetni fazi revizije pred koncem poslovnega leta, za izvedbo analitičnih postopkov uporabi zadnje medletne podatke, ki so na voljo. Te podatke nato primerja s primerljivimi podatki za pretekla obdobja, z načrtovanimi podatki ali jih ekstrapolira na celotno leto in primerja s primerljivimi preteklimi.

Revizor mora uporabiti analitične postopke na stopnji načrtovanja pri vseh revizijah, da se revizijski programi lahko oblikujejo tako, da se delo osredotoči na nenavadna in izstopajoča področja. Nameni izvajanja analitičnih postopkov na stopnji načrtovanja so naslednji:

¹¹ MSR 500: Revizijski dokazi

- **prepoznavanje značilnosti organizacije**, ki revizorju niso znane, kot pomoč pri ocenjevanju tveganj napačne navedbe, z namenom zagotoviti osnovo za oblikovanje in uporabo odzivov na ocenjena tveganja;
- **povečanje revizorjevega razumevanja** poslovanja organizacije;
- **odkrivanje sprememb v poslovanju organizacije** glede na pretekla obdobja;
- **prepoznavanje pomembnih postavk** in transakcij v računovodskih izkazih organizacije;
- **odkrivanje nenavadnih poslov ali dogodkov** ter zneskov, sorazmerij in trendov, ki lahko nakazujejo zadeve, pomembne za revizijo;
- **usmerjanje revizorjeve pozornosti** na salde, posle in zneske, ki so nenavadni in nepričakovani, saj le-ti dajejo slutiti večje tveganje napak, tako da revizor pri zneskih načrtuje obsežnejše revizijske postopke.

Odkrite nenavadne ali nepričakovane povezave med podatki lahko revizorju pomagajo pri prepoznavanju tveganj pomembno napačne navedbe, zlasti pri tveganjih pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

Revizor se na podlagi velikosti in dejavnosti podjetja, kompleksnosti poslov, dostopnosti vhodnih podatkov in strokovne presoje odloči, katere analitične postopke bo v stopnji načrtovanja revizije uporabil. Vendar se v fazi načrtovanja za namene začetnega spoznavanja organizacije, opredelitve pomembnih transakcij in poslov ter odkrivanja nenavadnih sprememb uporabljajo večinoma primerjave absolutnih števil na podlagi primerjalnih in strukturnih računovodskih izkazov v tekočem letu, s predvidenimi ali napovedanimi zneski, primerjave podjetja z ostalimi podjetji v panogi in panogo nasploh, izračune kazalnikov plačilne sposobnosti, donosnosti, dobičkonosnosti ter analizo trenda za več zaporednih obdobj.

Ker je namen začetne stopnje revizije predvsem spoznavanje podjetja kot celote za celotno revidirano obdobje, so tudi analitični postopki v tej fazi izdelani na podlagi podatkov na letni ravni, kar pa ne prinaša uporabnih rezultatov, na primer v primeru sezonskih nihanj, ko revizor uporabi mesečne ali četrletne podatke. Enako velja za podjetja z več odseki ali z drugimi posebnostmi, pri katerih revizor prilagodi vstopne podatke tako, da dajejo uporabne rezultate za nadaljnje revizijske postopke¹².

Če se torej analitični postopki na začetni stopnji revizije uporabljajo tako, da revizor upošteva poslovno okolje in okolje dejavnosti, v katerem deluje revidirano podjetje, in se vključijo v ustrezne informacije, pridobljene iz drugih virov, so lahko dragoceno orodje za odkrivanje napačnih navedb v računovodskih izkazih (Taylor & Glezen, 2007, str. 588). Poleg tega analitični postopki pri začetni stopnji revizije omogočajo, da revizor pridobi širok pogled na poslovanje stranke in poveča učinkovitost celotne revizije (Mckee, 1989, str. 3).

2.3 Analitični postopki pri stopnji preizkušanja podatkov

Revizorjevi postopki preizkušanja podatkov na ravni uradne trditve so lahko preizkusi podrobnosti, analitični postopki preizkušanja podatkov ali kombinacija obojih. Odločitev, katere postopke bo

¹² Za podjetja, ki imajo več odsekov, je smiselno, da revizor od podjetja pridobi za analitične postopke podatke po odsekih, saj bo le tako prepoznal pomembne posle in transakcije ter opredelil tveganja pomembno napačnih navedb.

revizor izvedel, temelji na njegovi presoji o pričakovani uspešnosti in učinkovitosti razpoložljivih revizijskih postopkov za zmanjšanje revizijskega tveganja na ravni uradne trditve na sprejemljivo nizko raven¹³. Za večino uradnih trditev velja, da analitični postopki za pridobivanje revizijskih dokazov niso tako učinkoviti kot preizkusi podrobnosti, za nekatere velja ravno nasprotno¹⁴.

V zvezi z doseganjem revizijskih ciljev je pomembna odločitev, ki jo mora revizor sprejeti pri določanju postopkov preizkušanja podatkov, ali uporabiti analitične postopke, test podrobnosti ali kombinacijo naštetega. Njegova odločitev je odvisna od presoje o pričakovani učinkovitosti in uspešnosti postopkov, ki jih ima na voljo, upoštevajoč raven zagotovila, ki ga revizor želi od preizkušanja podatkov in revizijskega cilja za posamezno trditev ali transakcijo. Velikokrat lahko analitični postopki, v kombinaciji z ostalimi revizorjevimi postopki, zagotovijo visoko raven zagotovila, tako da revizor ne potrebuje dodatnih zagotovil iz drugih testov podrobnosti. V primeru, ko revizor uporablja tako analitične postopke kot test podrobnosti, lahko razmisli o razmerju med trditvami in transakcijami, saj je verjetno, da revizijski dokaz, ki ga pridobi za določeno trditev ali transakcijo, lahko poda visoko raven zagotovila o neki drugi trditvi ali transakciji.

Kot je omenjeno v 1. poglavju, so analitični postopki preizkušanja podatkov ena izmed metod pridobivanja dokazov, katere učinkovitost pa je odvisna predvsem od (Žager, 1995, str. 32):

- **revidiranega podjetja in panoge, v kateri deluje.** Analitični postopki kot del preizkušanja podatkov so uporabnejši pri dobro stoječih podjetjih in v dobro znanih in stabilnih panogah;
- **narave trditve, ki naj bi bila dokazana.** Pri zbiranju dokazov o nekaterih trditvah so analitični postopki lahko uspešnejši kot drugi preizkusi podatkov, v nekaterih primerih je najučinkovitejša kombinacija obeh postopkov. Analitični postopki v fazi preizkušanja podatkov so uporabnejši pri postavkah izkaza poslovnega izida. Na primer revizija uradne trditve o popolnosti obračunanega davka od nepremičnin, kjer z analitičnim postopkom primerjamo postavke davka od nepremičnin s preteklim obdobjem ali z načrtovanim zneskom, pokaže neustrezne zneske davka od nepremičnin in razkrije napačno navedbo. Po drugi strani je preizkus podrobnosti lahko najbolj primeren pri pridobivanju zagotovila o točnosti stalnih sredstev. Pri pridobivanju zagotovila o točnosti amortizacije je kombinacija analitičnih postopkov in testa podrobnosti lahko najbolj primerna. Pri računovodskih postavkah, ki so pomembne, so analitični postopki lahko le revizorjev pripomoček pri preizkušanju podrobnosti za zmanjšanje revizijskega tveganja na sprejemljivo raven;
- **prepričljivosti in predvidljivosti pričakovanih soodvisnosti.** Pred izvedbo analitičnih postopkov se prepričamo o sorodnosti odnosov med podatki, na podlagi katerih bomo izvedli analitične postopke; bolj ko so podatki med seboj sorodni, bolj učinkovit je analitični postopek in višjo stopnjo zagotovila daje revizorju za posamezno trditev;
- **zanesljivosti podatkov in delujočih notranjih kontrol.** Če so podatki, na katerih revizor izvede analitične postopke, zanesljivi, se lahko zanese na izide analitičnih postopkov. Revizor se prepriča o zanesljivosti in točnosti informacij s preveritvijo notranjih kontrol v začetni fazi revizije, zato se lahko v končni fazi revizije že zanese na podatke.

Na tej stopnji revizije so najpogosteje uporabljene in najučinkovitejše tehnike analitičnih postopkov naslednje:

¹³ MSR 520: Analitični postopki

¹⁴ Več o tem v poglavju o učinkovitosti analitičnih postopkov.

- podrobno mesečno ali četrtno razčlenjevanje in preiskovanje posameznih postavk računovodskih izkazov z enostavnim testom smiselnosti;
- izračun kazalnikov in njihova analiza za posamezne dele;
- enostavna analiza časovnih vrst.

Kot primer v *Tabeli 6* podajam nekatere možnosti analitičnih postopkov preizkušanja podatkov na kontih stroškov dela, ki so ena najprimernejših postavk za preizkus podatkov z analitičnimi postopki, ob obstoju učinkovitih notranjih kontrol in velikem številu zaposlencev.

Tabela 6: Nekateri možnosti preizkusa podatkov stroškov dela z analitičnimi postopki

<i>Uradna trditev</i>	<i>Preizkus podatkov z analitičnimi postopki</i>
Nastanek, popolnost	• Vodoravna analiza stroškov dela v dveh zaporednih letih, ob upoštevanju sprememb povprečnega števila zaposlencev
	• Kontrola prometa na kontih plač
	• Izračun ocene bruto plač zaposlenih in nadomestila plač na podlagi REK-1 obrazca za december
	• Izračun ocene izplačila dodatnega pokojninskega zavarovanja na podlagi REK-1 obrazca za december
	• Prikaz in preveritev gibanja stroškov dela po mesecih ter analiza ugotovljenih odmikov, ob upoštevanju povprečnega števila zaposlencev
	• Analiza gibanja stroškov dela v prihodkih od prodaje
	• Izračun kazalnikov (povprečna mesečna plača, deleži davkov in prispevkov v plači)
	• Primerjava deleža stroškov dela v celotnih stroških s prejšnjim obdobjem ob upoštevanju povprečnega števila zaposlencev
	• Vpliv povečanja minimalne plače na povečanje stroškov dela
	• Kontrola evidentiranih stroškov prispevkov delodajalca

Vir: Taylor, D. H. & Glezen, G. W, Revidiranje: zasnovane in postopki, 2003

2.4 Analitični postopki v zaključni stopnji revizije

V zaključni stopnji revizije, preden oblikuje mnenje o računovodskih izkazih, revizor še enkrat presodi o kakovosti računovodskih izkazov in sklepov, do katerih je prišel med revidiranjem. V vseobsegajočem pregledu se z analitičnimi postopki zajame celota računovodskih izkazov, posebna pozornost je namenjena nepričakovanim saldov, nenavadnim razmerjem v računovodskih izkazih in pomembnim odklonom od pričakovanih izidov. Posledica tega pregleda je lahko potrditev zaključkov, ki so bili oblikovani pri revidiranju, prav tako pa je s tem pregledom mogoče ugotoviti kritična področja, na katerih bi bilo potrebno še dodatno kaj preiskati, da bi se zmanjšalo tveganje oblikovanja napačnega mnenja (Žager, 1995, str. 33).

Uporaba analitičnih postopkov se zahteva v zaključni stopnji revizije, da revizor oceni (Taylor & Glezen, 2007, str. 265):

- ali so bile vse nenavadne postavke pravilno raziskane;
- ustreznost zaključkov pri posameznih računovodskih postavkah;

- celotno predstavitev računovodskih izkazov.

Analitični postopki v zaključni stopnji revizije so pogosto enaki tistim na začetni stopnji revizije, s to razliko, da revizor v zaključni stopnji revizije z analitičnimi postopki še enkrat pregleda računovodske izkaze in presodi, ali je pridobil dovolj revizijskih dokazov v podporo mnenju o računovodskih izkazih. V tej stopnji revizije analitični postopki pomagajo revizorju pri oceni, da so vsa pomembna gibanja in druge nenavadne postavke v računovodskih izkazih ustrezno predstavljene in razumljene ter računovodski izkazi izkazujejo smiselne zneske, ki so potrjeni z ustreznimi revizijskimi dokazi in revizorjevimi poznavanjem poslovanja revidirane družbe.

Z analitičnimi postopki v zaključni fazi revizije revizor ponovno preveri tudi predpostavko delujočega podjetja, saj je posledica slabih teženj pri poslovanju zmanjšanje poslovnega izida, kar se odrazi tudi v zmanjšanju donosnosti, povečanju zadolženosti, zmanjšanju pokritja stroškov obresti in tako naprej. Revizorju lahko zgolj sestava bilance stanja in njena analiza podaja dvom v sposobnost podjetja kot delujočega podjetja, kar terja nadaljnje revizijske postopke (Žager, 1995, str. 34).

2.5 Potek analitičnih postopkov

Potek analitičnih postopkov, ki je predstavljen v *Tabeli 7*, lahko zapišemo kot izpolnitev desetih zaporednih korakov (McKee, 1989, str. 20 – 40):

Tabela 7: Proces analitičnih postopkov skozi deset zaporednih korakov

Zaporedni korak	Vprašanje	Vsebina
1	Faktorji tveganja?	Določitev in ovrednotenje pomembnih tveganj.
2	Potrebni dokazi?	Odločitev, ali potrebujemo dokaze za zmanjšanje tveganj.
3	Analitični postopki primerni?	Odločitev, ali z analitičnimi postopki lahko dobimo ustrezne in zadostne revizijske dokaze.
4	Posebna tehnika?	Izbira določene tehnike analitičnih postopkov.
5	Pomembna razlika?	Odločitev o višini zneska pomembnosti.
6	Dejanski rezultat?	Izvedba analitičnih postopkov in izračun dejanskega rezultata.
7	Projiciran rezultat?	Izvedba analitičnih postopkov in izračun projiciranega rezultata.
8	Je razlika večja od pomembnosti?	Odločitev, ali dejanski rezultat pomembno odstopa od projiciranega. Če je primerno, preiskati pomembne razlike.
9	Prilagoditev dokazov?	Primerna prilagoditev dokazov glede na uradne trditve.
10	Vsi dokazi povezani?	Pred dokončno odločitvijo povezava vseh dokazov v celoto.

Vir: McKee, Modern Analytical Auditing, 1989, str. 20

Ali bo revizor opravil vseh deset korakov ali le nekatere, je odvisno od namena izvajanja analitičnih postopkov in cilja, ki ga revizor želi doseči. Prvi in deseti korak sta na primer uporabna le pri izvajanju analitičnih postopkov na začetni stopnji revizije. Proces desetih zaporednih korakov je v skrajšani različici prikazan v 3. poglavju.

2.6 Pomembni dejavniki pri izvedbi analitičnih postopkov

Revizor se med izvedbo analitičnih postopkov v vseh fazah revizije odloča o naslednjih dejavnikih, ki so pomembni za potek analitičnih postopkov:

2.6.1 Primernost uporabe analitičnih postopkov

Ker analitični postopki niso primerni in obvezni za preizkus pri vseh stopnjah revizije, mora revizor pri revidiranju vedno presoditi, v katerih primerih bo izvedba analitičnih postopkov učinkovita za doseg njegovega cilja. Se pravi, primernost analitičnih postopkov je vedno stvar opredelitve revizorja in bistvena za nadaljnje revizijske korake. Kot je že omenjeno v 1. poglavju, na splošno velja, da so analitični postopki primerni revizijski postopki v začetni in zaključni fazi, saj dajo revizorju dober pregled oziroma t. i. celotno sliko nad celotnim podjetjem, zato je njihova uporaba obvezna. Na stopnji preizkušanja podatkov na splošno velja, da so analitični postopki primernejši za uporabo na postavkah izkaza poslovnega izida, poleg tega so primernejši pri postavkah, za katere je značilno veliko število transakcij. Nasploh pridejo kot preizkus podatkov v poštveh v podjetjih, kjer so učinkovite notranje kontrole, da se revizor lahko zanesa na podatke, ki jih pridobi za analitične postopke.

2.6.2 Zanesljivost in razpoložljivost podatkov

Zelo pomemben dejavnik pri učinkoviti izvedbi analitičnih postopkov je ovrednotenje zanesljivosti podatkov. Na njihovo zanesljivost vplivajo njihov vir in njihova vrsta ter okoliščine, v katerih so pridobljeni, zato so pri določanju, ali so podatki zanesljivi za namene izvedbe analitičnih postopkov, pomembne naslednje zadeve:

- poznavanje družbe, pridobljeno iz preteklih revizij;
- rezultati ocenitve tveganja pri kontroliranju;
- rezultati testa podrobnosti posameznih trditev in transakcij;
- vir razpoložljivih informacij;
- primerljivost razpoložljivih informacij;
- vrsta in ustreznost razpoložljivih informacij;
- notranje kontrole nad pripravo informacij, vzpostavljene za zagotovitev njihove popolnosti, točnosti in veljavnosti.

Če podatki, ki jih revizor uporablja pri izvedbi analitičnih postopkov, niso zanesljivi, potem rezultati analitičnih postopkov niso pravilni in revizorja lahko zavedejo tako, da pride do napačnih ugotovitev in zaključkov. Zato se revizor še pred samo izvedbo analitičnih postopkov prepriča, če so podatki zanesljivi, saj bodo vse njegove nadaljnje odločitve temeljile tudi na rezultatih analitičnih postopkov. Za ta namen lahko revizor prouči uspešnost delovanja notranjih kontrol nad pripravo informacij in podatkov, ki jih bo kasneje uporabil pri izvajanju analitičnih postopkov. Če so kontrole uspešne, ima revizor večje zaupanje v zanesljivost informacij in posledično tudi v zanesljivost izidov analitičnih

postopkov. Prav tako so podatki, ki jih revizor pridobi od tretjih oseb, nepristranski in posledično lahko tudi zanesljivejši.

Razpoložljivost podatkov, ki jih revizor potrebuje za izvedbo analitičnih postopkov za določeno trditev, je odvisna od posamezne družbe. Velike družbe imajo ponavadi samostojne oddelke (na primer kontroling), ki analizirajo poslovanje, medtem ko v nekaterih družbah revizor ne bo imel na voljo zadostnih podatkov za analitične postopke. V takšnih primerih je bolj učinkovito, da revizor izvede test podrobnosti, brez analitičnih postopkov. V praksi so večinoma na voljo vsaj nekateri podatki, le redka so podjetja, ki sama ne izvajajo nikakršnih analiz za lastne namene.

Analitični postopki so uporabni le pri podatkih, pri katerih so razmerja med njimi verjetna. Če revizor izvaja analitične postopke s podatki, ki se zdijo sorodni, pa dejansko niso, lahko pride do zmotnih in napačnih sklepov ter zaključkov. Obstajajo nekatera nepisana pravila, z uporabo katerih bodo analitični postopki podali ustrezne revizijske dokaze:

- razmerja v trdnih in čvrstih okoljih so bolj predvidljiva od razmerij v spremenljivih okoljih;
- razmerja, ki vključujejo konte izkaza poslovnega izida, so na splošno bolj predvidljiva, ker vsebujejo transakcije in spremenljivke iz nekega daljšega časovnega obdobja¹⁵, razmerja med postavkami bilance stanja so manj predvidljiva, saj bilanca stanja prikazuje neko točko v času, na katero pa lahko vplivajo razni slučajni oziroma naključni dogodki¹⁶;
- razmerja, ki vsebujejo preudarne transakcije s strani vodstva, veljajo za manj predvidljiva.

2.6.3 Določitev pričakovanj in pomembnosti

Osnovna predpostavka pri uporabi analitičnih postopkov je, da obstajajo razmerja med podatki, če ni znanih nasprotnih razmer. Ali lahko revizor razvije dovolj natančno pričakovanje, da bo odkrita pomembno napačna navedba, je odvisno od:

- točnosti, s katero je mogoče napovedati pričakovane izide analitičnih postopkov preizkušanja podatkov;
- stopnje, do katere je mogoče razčleniti informacije;
- razpoložljivosti tako računovodskih kot neračunovodskih informacij.

Revizor za namene pridobivanja dokazov z analitičnimi postopki določi znesek tiste razlike med knjiženimi zneski in pričakovanimi vrednostmi, ki je še sprejemljiva brez nadaljnega preiskovanja. Na določitev zneska razlike od pričakovanja, ki ga je mogoče sprejeti brez nadaljnega preiskovanja, vplivata pomembnost in skladnost z ustrezno ravniyo zagotovila, ob upoštevanju možnosti, da napačna navedba sama zase ali v kombinaciji z drugimi napačnimi navedbami lahko povzroči pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih. Od revizorja se zahteva, da pridobi tem bolj prepričljive revizijske dokaze, čim višja je njegova ocena tveganja. Tako se s povečevanjem ocenjenega tveganja torej zmanjšuje znesek razlike od pričakovanja, ki je brez nadaljnega preiskovanja še sprejemljiv, da se doseže zelena raven prepričljivosti dokazov.

¹⁵Veliko postavk izkaza poslovnega izida, na primer stroški dela, stroški najemnin in stroški amortizacije, imajo razmeroma ustaljene sestavine, ki so ob odsotnosti sprememb v poslovanju ali napak v evidentiranju lahko primerljive iz obdobja v obdobje.

¹⁶Na primer postavka denarnih sredstev: časovna razporeditev plačil prodajalcem, izterjava od kupcev, posojila bank.

2.6.4 *Ovrednotenje izidov in določitev pomembnih razlik*

Najpomembnejši del izvedbe analitičnih postopkov je analiza izidov analitičnih postopkov. Revizor si ne more dosti pomagati z raznovrstnimi metodami analitičnih postopkov in njihovimi rezultati pri uporabi, če jih ne analizira, ovrednoti in ne išče razlag za odstopanja. Pridobivanje pojasnil o spremembah in vrednotenje njihove spremenljivosti zahtevata sposobnost, vztrajnost in dobro presojo. Če analitični postopki pokažejo pomembna nihanja ali odstopanja in se za bistven znesek razlikujejo od pričakovanih vrednosti, preiskovanje izidov analitičnih postopkov zahteva, da revizor te razlike preišče.

Vsa pomembna odstopanja in razlike revizor preišče in ugotavlja zanje vzroke s poizvedovanjem pri poslovodstvu in nadalje pri vodjih oddelkov (proizvodnje, prodaje, trženja in tako dalje) ter ostalih zaposlenih, ki so neposredno udeleženi, saj so ti najbolj usposobljeni za razpravo in razlago. Take razprave so koristne zato, ker pojasnjujejo vzroke za odstopanja od pričakovanj, dajejo revizijske dokaze in širijo revizorjevo poznavanje naročnikovega poslovanja. Ko revizor od posameznikov v revidiranem podjetju zbere pojasnila, jih mora še podkrepiti. Čeprav lahko naročnikova pojasnila prihranijo revizorju precej časa pri iskanju razlogov za spremembe, jih ne sme sprejeti kot revizijski dokaz brez podkrepitve.

2.6.5 *Revizijska dokumentacija izvedbe analitičnih postopkov*

Revizijska dokumentacija, pridobljena na podlagi izvedbe analitičnih postopkov, mora vsebovati:

- opis analitičnega postopka (natančen opis z uporabljenimi parametri in tehnikami);
- računovodske podatke, ki so bili vključeni v analitične postopke (če so uporabljeni finančni podatki, moramo natančno zapisati, da so podatki primerno vzeti iz naročnikovih računovodskih izkazov in analitičnih evidenc; če so uporabljeni nefinančni podatki, moramo navesti vir podatkov);
- sprejemljivo razliko;
- ugotovljene pomembne razlike in razloge zanje;
- zaključke revizorja v zvezi s pomembnimi razlikami in njegovimi nadaljnji postopki;
- splošne zaključke za posamezne revizijske cilje;
- listo napak (navedemo napake, ki so bile popravljene oziroma pripisane celotni listi napak).

3 Prikaz uporabe in izvedbe analitičnih postopkov na konkretnem primeru

Prvi dve poglavji zaključnega dela zajemata podrobni opis, vsebino, uporabo in izvedbo analitičnih postopkov na teoretični podlagi, tretji del je namenjen ponazoritvi izvedbe nekaterih metod analitičnih postopkov, kot dela revizijskega procesa v konkretnem podjetju, ki ga imenujemo Analiza d.d..

3.1 Analitični postopki pri načrtovanju revizije

3.1.1 *Oblikovanje pričakovanj*

Pričakovanja za podjetje Analiza d.d. odsevajo naslednje predpostavke in domneve:

- a) revizijo za leto 2010 v obravnavanem podjetju opravljamo že tretje leto zapored, zato nam je revidirano podjetje relativno dobro znano. Za obe že revidirani leti (2008 in 2009) smo izdali neprilagojeno mnenje o računovodskih izkazih. Podjetje Analiza d.d. se ukvarja s prehrabeno dejavnostjo in je po tržnem deležu vodilno v regiji. Delovanje podjetja in njegove računovodske politike so značilne za panogo, v kateri deluje. Gre za stabilno panogo, z nepomembnimi spremembami v ključnih finančnih kazalnikih v preteklosti, zato je pričakovati, da bodo ključni kazalniki za panogo in podjetje podobni;
- b) podjetje je po kriterijih Zakona o gospodarskih družbah¹⁷ veliko podjetje, za katerega je značilen velik obseg transakcij;
- c) ustroj notranjega kontroliranja je močan, zato je primernost uporabe analitičnih postopkov iz vidika zanesljivosti podatkov, prejetih od podjetja, visoka;
- d) pred sprejemom posla smo ponovno ovrednotili revizijsko tveganje pri podjetju Analiza d.d. in na podlagi preveritev ocenili, da je tveganje, v povezavi z opravljanjem revidiranja računovodskih izkazov družbe, ocenjeno kot nizko. Na podlagi dosedanjih izkušenj ocenjujemo, da so tekoči podatki podjetja, ki so podlaga za izvedbo analitičnih postopkov, točni in se lahko na njih zanesemo, podatki preteklega leta pa so revidirani;
- e) podjetje se od konca leta 2009 dalje sooča s finančno krizo in recesijo v panogi, ki se kaže tudi v računovodskih izkazih, predvsem v padcu prodaje, zato za letošnje računovodske izkaze in kazalnike pričakujemo nekatere pomembne razlike glede na preteklo obdobje;
- f) podjetje se zaradi prodaje svojih proizvodov trgovskim verigam in distributerjem ves čas sooča z veliko odvisnostjo od ključnih kupcev, saj je trg distribucije v Sloveniji koncentriran na tri do štiri velike distributerje. Omenjena koncentracija kupcev lahko predstavlja potencialno nevarnost, posledica je izpad prihodkov od prodaje;
- g) poleg vpliva recesije podjetje ni izkusilo vpliva kakšnih nenavadnih dogodkov, ki bi lahko pomembno vplivali na spremembe v računovodskih izkazih.

3.1.2 Izbira metode za izvedbo analitičnih postopkov

Menimo, da so za stopnjo načrtovanja revizije primerne naslednje tehnike analitičnih postopkov:

- izračun ocene za leto 2010 z metodo »preproste analize časovnih vrst«;
- vodoravna računovodska analiza;
- navpična računovodska analiza;
- analiza kazalnikov.

3.1.3 Izvedba analitičnih postopkov za namen izvedbe revizijske strategije na podlagi izdelanega programa

- 3.1.3.1 Na podlagi povzetka računovodskih izkazov podjetja za zadnja tri leta z metodo »preproste analize časovnih vrst« izračunati oceno postavk v bilanci stanja in izkazu poslovnega izida za leto 2010 in jo primerjati z dejanskimi podatki za leto 2010. Vsa pomembnejša odstopanja (10 % na postavkah bilance stanja in 8 % na postavkah izkaza poslovnega izida) je treba analizirati in preiskati vzroke zanje.

¹⁷ Uradni list RS, št. 42/06, 60/06 – popr., 26/07 – ZSDU-B, 33/07 – ZSReg-B, 67/07 – ZTFI, 10/08, 68/08, 42/09

Na podlagi podatkov o poslovanju revidiranega podjetja za zadnja tri leta smo z metodo »preproste analize časovnih vrst« pridobili oceno za leto 2010 (gibanje indeksov v zadnjih treh letih smo projicirali na revidirano leto) in jo primerjali z dejanskimi podatki za leto 2010. Pomembno razliko, ki bi nakazovala na nadaljnjo pozornost, smo določili na 10 % na postavkah bilance stanja in 8 % na izkazu poslovnega izida.

Tabela 8: Strukturni deleži povzetka računovodskih izkazov za zadnja štiri leta, z oceno za leto 2010

	2007	2008	2009	Ocena 2010	2010	Razlika 2010- ocena 2010	Pomembna razlika
BILANCA STANJA							
Sredstva	1,00	1,00	1,00		1,00		
Dolgoročna sredstva	0,67	0,65	0,61	0,57	0,61	0,04	-
Opredmetena osnovna sredstva	0,60	0,58	0,56	0,54	0,57	0,03	-
Kratkoročna sredstva	0,33	0,35	0,39	0,43	0,39	-0,04	-
Zaloge	0,08	0,08	0,10	0,10	0,08	-0,02	-
Kratkoročne poslovne terjatve	0,19	0,23	0,25	0,28	0,23	-0,05	-
Obveznosti do virov sredstev	1,00	1,00	1,00		1,00		
Kapital	0,40	0,41	0,43	0,45	0,50	0,05	-
Finančne in poslovne obveznosti	0,55	0,53	0,52	0,50	0,46	-0,04	-
Dolgoročne obveznosti	0,20	0,22	0,16	0,14	0,12	-0,02	-
Dolgoročne finančne obveznosti	0,20	0,22	0,16	0,14	0,12	-0,02	-
Dolgoročne poslovne obveznosti	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-
Kratkoročne obveznosti	0,34	0,32	0,36	0,36	0,34	-0,02	-
Kratkoročne finančne obveznosti	0,13	0,12	0,15	0,16	0,13	-0,03	-
Kratkoročne poslovne obveznosti	0,21	0,19	0,21	0,20	0,21	0,01	-
IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA							
Celotni prihodki	1,00	1,00	1,00		1,00		
Čisti prihodki od prodaje	0,96	0,98	0,96	0,96	0,99	0,03	-
Poslovni odhodki	1,06	0,99	0,95	1,01	0,95	-0,06	-
Poslovni izid iz poslovanja	-0,09	-0,01	0,04	-0,03	0,03	0,06	-
Finančni prihodki	0,02	0,00	0,01	0,01	0,00	-0,01	-
Finančni odhodki	0,02	0,01	0,03	0,03	0,01	-0,02	-
Čisti poslovni izid	-0,09	-0,01	0,02	-0,04	0,04	0,08	!*

Vir: revizijska dokumentacija

Kot je razvidno iz Tabele 8, razlika med našo oceno in dejanskimi podatki ni presegla 5 % na bilanci stanja in 6 % na izkazu poslovnega izida, razen na postavki izkaza čistega poslovnega izida. Razlog za to razliko je v negativnem rezultatu, ki ga je imelo revidirano podjetje v letih 2007 in 2008, saj pridobljena ocena za 2010 upošteva pretekle vrednosti, zato ta razlika ne odseva dejanskega stanja.

3.1.3.2 Na podlagi izdelanih strukturnih računovodskih izkazov za leti 2010 in 2009 analizirati strukturo in identificirati pomembne postavke, ki presegajo 10 % bilančne vsote in 8 % celotnih prihodkov podjetja.

Iz strukturnega izkaza poslovnega izida za leto 2010 v Tabeli 9 je razvidno, da čisti prihodki od prodaje predstavljajo 98 % celotnih prihodkov. Največji delež med stroški v celotnih prihodkih imajo stroški blaga, materiala in storitev (77 %), kar je glede na prehrabeno dejavnost smiselno, saj predstavlja nabavna vrednost prodanega blaga 59 % celotnih prihodkov (v letu 2009 kar 67 %).

Tabela 9: Strukturni izkaz poslovnega izida podjetja Analiza d.d. za leti 2010 in 2009

<i>Strukturni izkaz poslovnega izida podjetja Analiza d.d.</i>	2010	2009	<i>Pomembnost v strukturi</i>
CELOTNI PRIHODKI	1,00	1,00	
Čisti prihodki od prodaje	0,98	0,97	!
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	-0,01	0,01	
Drugi poslovni prihodki	0,03	0,01	
KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA	1,00	1,00	
Poslovni odhodki	0,94	0,96	
Stroški blaga, materiala in storitev	0,77	0,81	!
Stroški dela	0,09	0,08	!
Odpisi vrednosti	0,07	0,06	!
Drugi poslovni odhodki	0,00	0,00	
DOBIČEK IZ POSLOVANJA	0,03	0,04	
Finančni prihodki	0,00	0,01	
Finančni odhodki	0,01	0,03	
Drugi prihodki	0,01	0,01	
Drugi odhodki	0,00	0,00	
CELOTNI DOBIČEK	0,04	0,02	
ČISTI DOBIČEK OBRAČUNSKEGA OBDOBJA	0,04	0,02	

Vir: revizijska dokumentacija

V letu 2010 je nabavna vrednost prodanega blaga za 8 % kot v letu 2009, na kar moramo biti pozorni pri preizkusu podrobnosti zalog in raziskati vzrok padca. Stroški dela se gibljejo pod 10 % celotnih prihodkov v obeh letih, odpisi pa znašajo od 6 do 7 %. Pri primerjavi deležev med letoma ni večjih odstopanj v strukturi izkaza poslovnega izida.

Tabela 10: Strukturna bilanca podjetja Analiza d.d. za leti 2010 in 2009

<i>Strukturna bilanca stanja podjetja Analiza d.d.</i>	31. 12. 2010	31. 12. 2009	<i>Pomembnost v strukturi</i>
Sredstva	1,00	1,00	
DOLGOROČNA SREDSTVA	0,61	0,61	
Neopredmetena sredstva	0,03	0,04	!
Opredmetena osnovna sredstva	0,57	0,56	!
Dolgoročne finančne naložbe	0,01	0,01	
Dolgoročne poslovne terjatve	0,00	0,00	
KRATKOROČNA SREDSTVA	0,39	0,39	
Zaloge	0,08	0,10	!
Kratkoročne finančne naložbe	0,02	0,03	
Kratkoročne poslovne terjatve	0,23	0,25	!
Denarna sredstva	0,06	0,03	!
KRATKOROČNE AČR	0,00	0,00	
Obveznosti do virov sredstev	1,00	1,00	
KAPITAL	0,50	0,43	!
REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PČR	0,03	0,04	!
DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	0,12	0,16	!
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	0,34	0,36	
Kratkoročne finančne obveznosti	0,13	0,15	!
Kratkoročne poslovne obveznosti	0,21	0,21	!
KRATKOROČNE PČR	0,01	0,01	

Vir: revizijska dokumentacija

Za namene planiranja revizijskega postopka, kot pomoč pri določanju pomembnih postavk v bilanci stanja, smo izdelali strukturno bilanco revidiranega podjetja za leto 2010 (Tabela 10). Kot pomemben kriterij smo opredelili postavke, ki predstavljajo najmanj 3 % bilančne vsote, kar znaša 3.729.551 EUR. Največji delež v strukturi bilance stanja predstavljajo opredmetena osnovna sredstva (57 %) na aktivni strani in kapital (50 %) ter obveznosti do bank (25 %) na pasivni strani. Pomembne postavke, na katerih bo v procesu revizije največji poudarek, so opredmetena osnovna sredstva, kratkoročne poslovne terjatve, kratkoročne poslovne in finančne obveznosti, vse z deležem najmanj 10 % bilančne vsote. Na pasivni strani vse postavke, razen pasivnih časovnih razmejitev, presegajo 3% bilančne vsote. Zaloge so v prehranbenem podjetju tudi pomembna postavka, ta se predvsem kaže v izkazu poslovnega izida pri nabavni vrednosti prodanega blaga.

3.1.3.3 Na podlagi izdelanih relativnih računovodskih izkazov za leti 2010 in 2009 primerjati razlike v absolutnih in relativnih zneskih ter identificirati zneske in postavke z razlikami, višjimi od 10 %.

Tabela 11: Primerjalni izkaz poslovnega izida podjetja Analiza d.d. za leto 2010

<i>Primerjalni izkaz poslovnega izida Analiza d.d.</i>	<i>2010</i>	<i>2009</i>	<i>Absolutna razlika</i>	<i>Relativna razlika</i>	<i>Pomembna razlika</i>
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>1-2</i>	<i>(1/2)-1</i>	<i>!</i>
Čisti prihodki od prodaje	180.781.948	198.695.798	-17.913.850	-0,09	
Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	-2.226.046	2.745.571	-4.971.617	-1,81	
Drugi poslovni prihodki	1.205.296	2.900.022	-1.694.726	-0,58	!
Kosmati donos iz poslovanja	179.761.198	204.341.392	-24.580.194	-0,12	
Poslovni odhodki	174.272.595	196.371.440	-22.098.846	-0,11	
Stroški blaga, materiala in storitev	143.103.609	166.595.562	-23.491.953	-0,14	!
Stroški dela	17.238.317	17.103.220	135.097	0,01	
Odpisi vrednosti	13.163.656	11.922.726	1.240.930	0,10	!
Drugi poslovni odhodki	767.014	749.933	17.081	0,02	
Dobiček iz poslovanja	5.488.603	7.969.951	-2.481.348	-0,31	
Finančni prihodki	648.422	1.239.785	-591.362	-0,48	!
Finančni odhodki	1.271.224	6.759.289	-5.488.066	-0,81	!
Drugi prihodki	2.439.224	1.871.658	567.566	0,30	!
Drugi odhodki	128.749	265.664	-136.915	-0,52	
Celotni dobiček	7.176.277	4.056.440	3.119.837	0,77	
Čisti dobiček obračunskega obdobja	7.176.277	4.056.440	3.119.837	0,77	

Vir: revizijska dokumentacija

Iz primerjalnega izkaza poslovnega izida (Tabela 11) je razvidno, da se je večina postavk v izkazu poslovnega izida glede na leto 2009 znižala. Podjetje je v letu 2010 realiziralo 180.782 TEUR čistih prihodkov od prodaje, kar je za 17.914 TEUR oziroma 9 % manj kot v letu 2009. Za 12 % je nižji kosmati donos iz poslovanja. Po pojasnilu predsednika uprave so razlogi za takšen padec realizacije v letu 2010 posledica splošne recesije in finančne krize, ter s tem nižje kupne moči prebivalstva, pa tudi nižjih realiziranih cen glede na načrtovano. Na nižji donos je poleg nižje realizacije vplivalo tudi znižanje zalog nedokončane proizvodnje ter nižji drugi poslovni odhodki. Podjetje Analiza d.d. je glede na leto 2009 preseglo višino čistega dobička za 77 %, kar je po pregledu primerjalnega izkaza poslovnega izida posledica nižjih finančnih odhodkov. Zaradi nižjih prihodkov so nižje tudi vse ostale

postavke v izkazu poslovnega izida, ki se gibljejo sorazmerno z doseženimi prihodki (stroški blaga, materiala in storitev za 14 % zaradi nižjega obsega prodaje in nižjih cen vhodnih surovin). To ne velja za odpise vrednosti, ki so glede na leto 2009 višji za 10 %, kar je smiselno glede na to, da se gibljejo neodvisno od prihodkov, višji pa so zaradi večjih aktiviranj osnovnih sredstev v letu 2010. Stroški dela so na enaki ravni kot leta 2009. Bistveno nižji v letu 2010 so glede na leto 2009 (za 5.488 TEUR oziroma 81 %) finančni odhodki. Ti so po razlagi posloводства nižji zaradi velikega obsega odplačanih posojil v letu 2010 in posledično nižjih odhodkov iz obresti od posojil, poleg tega je bila v letu oslABLjena naložba v višini 3.789 TEUR.

Tabela 12: Primerjalna bilanca stanja podjetja Analiza d.d. na dan 31. 12. 2010

<i>Primerjalna bilanca stanja podjetja Analiza d.d.</i>	<i>31. 12. 2010</i>	<i>31. 12. 2009</i>	<i>Absolutna razlika</i>	<i>Relativna razlika</i>	<i>Pomembna razlika</i>
	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>1-2</i>	<i>(1/2)-1</i>	
Sredstva	124.318.375	129.117.005	-4.798.630	-0,04	
DOLGOROČNA SREDSTVA	75.791.711	78.433.927	-2.642.216	-0,03	
Neopredmetena sredstva	3.653.663	4.709.012	-1.055.349	-0,22	!
Opredmetena osnovna sredstva	70.780.744	72.522.438	-1.741.694	-0,02	
Dolgoročne finančne naložbe	1.092.158	1.050.838	41.320	0,04	
Dolgoročne poslovne terjatve	265.146	151.639	113.507	0,75	
KRATKOROČNA SREDSTVA	48.490.046	50.646.962	-2.156.916	-0,04	
Zaloge	10.120.605	12.275.256	-2.154.651	-0,18	!
Kratkoročne finančne naložbe	2.578.198	1.986.314	591.884	0,30	
Kratkoročne poslovne terjatve	28.206.975	32.234.202	-4.027.227	-0,12	!
Denarna sredstva	7.584.268	4.151.190	3.433.078	0,83	!
KRATKOROČNE AČR	36.618	36.115	503	0,01	
Obveznosti do virov sredstev	124.318.375	129.117.005	-4.798.630	-0,04	
KAPITAL	62.657.840	56.022.389	6.635.451	0,12	!
REZERVACIJE IN DOLGOROČNE PČR	4.330.627	5.512.750	-1.182.123	-0,21	!
DOLGOROČNE OBVEZNOSTI	14.751.762	20.604.893	-5.853.131	-0,28	!
KRATKOROČNE OBVEZNOSTI	41.870.368	45.920.248	-4.049.880	-0,09	
Kratkoročne finančne obveznosti	16.413.131	19.402.302	-2.989.171	-0,15	!
Kratkoročne poslovne obveznosti	25.457.237	26.517.946	-1.060.709	-0,04	
KRATKOROČNE PČR	707.778	1.056.725	-348.947	-0,33	

Vir: revizijska dokumentacija

Kot je razvidno iz Tabele 12, bilančna vsota na dan 31. 12. 2010 znaša 124.318 TEUR in je glede na leto prej nižja za 4 %. Padec je posledica zniževanja knjigovodske vrednosti neopredmetenih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev, prav tako se je znižala vrednost zalog (za 18 %) in kratkoročnih poslovnih terjatev (za 12 %). Med viri se je kapital povečal za 12 %, v nasprotju z dolgoročnimi obveznostmi, ki so nižje za 28 %, in kratkoročnimi, ki so nižje za 9 %.

Najpomembnejša odstopanja v primerjavi s preteklimi informacijami, na podlagi opravljenih analitičnih postopkov pri posameznih postavkah primerjalne bilance stanja, ki je predstavljena v Tabeli 11, in primerjalnega izkaza poslovnega izida, ki je predstavljen v Tabeli 10, so naslednja.

Med sredstvi družbe je 22 % zmanjšanje vrednosti neopredmetenih sredstev v celoti posledica odpisov vrednosti zaradi amortizacije. Stanje opredmetenih osnovnih sredstev je na ravni lanskih, saj nova investicijska vlaganja v proizvodne naprave in stroje (povečanje za 48 %) niso dosegla vrednosti obračunane letne amortizacije. Podjetje je investiralo v nakup proizvodne linije, v višini 10.112 TEUR. Med kratkoročnimi sredstvi je večji padec viden pri zalogah, ki so nižje za 18 %, kar je po besedah posloводства posledica uničenja zalog zaradi izliva vode v enem od obratov. Na znižanje kratkoročnih sredstev je vplivalo tudi 12 % (4.027 TEUR) zmanjšanje kratkoročnih poslovnih terjatev, ki so nižje zaradi 10% nižjega obsega prodaje v letu 2010. Ne glede na to je podjetje po besedah predsednika uprave v obdobju splošne poslabšane plačilne discipline večjo skrb namenilo upravljanju likvidnosti, ki so jo zagotavljali z natančnejšim upravljanjem denarnih tokov, prav tako se je posvetilo tudi učinkovitejšemu upravljanju terjatev. Denarna sredstva so višja za 83 %, na račun povečanja višjega stanja kratkoročnih depozitov z zapadlostjo do 3 mesecev.

Med obveznostmi do virov sredstev se je v primerjavi s preteklim letom kapital povečal za 12 % oziroma 6.635 TEUR, kar je posledica oblikovanja drugih rezerv iz dobička, v višini 3.531 TEUR, z razporeditvijo preostanka bilančnega dobička, skladno s sklepom skupščine v letu 2010 in vnosa čistega dobička poslovnega leta.

Podjetje je znižalo tako dolgoročne kot kratkoročne obveznosti do bank, katerih delež v virih sredstev predstavlja še 25 %, saj je po besedah posloводства podjetje, skladno s petletno strategijo iz leta 2008, sledi politiki razdolževanja, saj je zagotovilo dovolj lastnega denarnega toka za odplačilo v letu 2010 zapadlih posojil in pripadajočih obresti, prav tako v letu 2010 podjetje ni najemalo novih dolgoročnih posojil. Pri tem so dolgoročne obveznosti do bank nižje za 28 %, kratkoročne pa za 15 %. Kratkoročne poslovne obveznosti so glede na 31. 12. 2008 nižje za 4 %, od teh največji delež predstavljajo obveznosti do dobaviteljev, ki so nižje za 2 %. Na uvodnem razgovoru s poslovoidstvom je bilo pojasnjeno, da je politika podjetja usmerjena v strateško povezovanje in dobre partnerske odnose z domačimi dobavitelji, poleg tega je podjetje uspelo podaljšati plačilne roke za plačilo surovin.

3.1.3.4 Izračunati najpomembnejše kazalnike za leti 2010 in 2009 ter panožne kazalnike za leto 2010, izračunati razlike med letoma in preiskati tista odstopanja, ki so višja od 15 %.

Izračunali smo najpomembnejše kazalnike za podjetje v letih 2010 in 2009 (*Tabela 13*), poleg tega smo iz javno dostopnih podatkov pridobili nekatere panožne kazalnike za prehransko dejavnost.

Večina kazalnikov donosnosti, ki kažejo oplojevanje naložb ali vlog z donosi, se je v letu 2010 glede na leto 2009 povečala, prav tako so glede na panožne kazalnike kazalniki podjetja višji. *Kazalnik donosnosti iz poslovanja (EBIT)* in *kazalnik donosnosti iz poslovanja pred amortizacijo (EBITDA)* sta se v letu 2010 znižala, kar kaže na zmanjšanje donosnosti poslovanja pred finančnim delom in sta pokazatelja uspešnosti osnovne dejavnosti podjetja. EBITDA kaže gotovinski tok, ki ga ustvarja podjetje pri svojem poslovanju, in je namenjen plačilu obresti, davkov in dividend.

Lastniško financiranje sredstev podjetja se je v letu 2010 povečalo, kar kaže *delež kapitala v financiranju*, ki se je v letu 2010 povečal za 16,2 %; v letu 2010 kapital predstavlja že več kot polovico sredstev podjetja, kar znižuje finančno tveganost podjetja.

Tabela 13: Analiza kazalnikov podjetja Analiza d.d. za leti 2010 in 2009 ter nekateri industrijski kazalniki

<i>Kazalnik</i>	<i>2010</i>	<i>2009</i>	<i>Industrijski kazalniki</i>	<i>Relativna razlika v %</i>	<i>Pomembna razlika</i>
	1	2	3*	(1/2)-1	
1. Financiranje					
Delež kapitala v financiranju	50,40	43,39	45,66	0,16	da
Delež dolgov v financiranju	45,55	51,52	49,56	-0,12	
Kazalnik finančnega vzvoda	90,37	118,75		-0,24	da
2. Investiranje					
Delež dolgoročnih sredstev	60,97	60,75		0,00	
Delež osnovnih sredstev v sredstvih	56,93	56,17		0,01	
3. Vodoravni finančni ustroj					
Dolgoročno financiranje	1,07	1,05		0,02	
Kratkoročni koeficient likvidnosti	1,16	1,10	1,19	0,05	
Pospešeni koeficient likvidnosti	0,93	0,84	0,92	0,11	
4. Obračanje					
Obračanje zalog	13,98	16,54	15,48	-0,15	da
Obračanje kratkoročnih poslovnih terjatev	5,87	6,49	5,70	-0,10	
Dnevi vezave zalog	26,11	22,05	23,57	0,18	da
Dnevi vezave kratkoročnih poslovnih terjatev	62,15	56,25	64,09	0,10	da
Obračanje obveznosti do dobaviteljev	5,95	6,43		-0,07	
Dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev	61,34	56,77		0,08	
5. Donosnost					
Donosnost iz poslovanja (EBIT)	30,36	40,11		-0,24	da
Donosnost iz poslovanja pred amortizacijo (EBITDA)	9,47	9,60		-0,01	
Čista donosnost prihodkov od prodaje	3,97	2,04		0,95	da
Čista donosnost prihodkov	3,88	1,98	1,35	0,96	da
Čista donosnost sredstev	5,48	3,11	2,18	0,76	da
Čista donosnost kapitala	11,72	7,36	4,89	0,59	da

* Za prehrabeno industrijo nismo mogli pridobiti nekaterih kazalnikov

Vir: GVIN, lastni izračun

S tem kazalnikom je povezan tudi *kazalnik finančnega vzvoda*, ki kaže razmerje med obveznostmi in kapitalom podjetja. Kazalnik je v letu 2010 glede na leto 2009 nižji za 24 %, kar pomeni, da so se obveznosti podjetja, v primerjavi s kapitalom, znižale. Vsebinska razlaga za takšne spremembe v strukturi pasive je v povečanju drugih rezerv iz dobička iz čistega poslovnega izida tekočega leta, zaradi česar je kapital višji za 12 %.

Kazalniki investiranja se med letoma niso spreminjali, torej je struktura bilance stanja nespremenjena. Delež dolgoročnih sredstev podjetja predstavlja 61 % bilančne vsote podjetja, med njimi znašajo opredmetena osnovna sredstva 57 % celotnih sredstev. Glede na dejavnost panoge je visoka vrednost kazalnika smiselna.

Trend *kratkoročnega in pospešenega kazalnika likvidnosti* nakazuje izboljšanje likvidnosti podjetja, saj se oba kazalnika gibljeta na območju »optimalne vrednosti« (kot ugoden se pospešeni koeficient razume tisti, ki je večji od 1). To pomeni, da ima podjetje dovolj kratkoročnega premoženja za plačilo kratkoročnih obveznosti. Razlika med obema kazalnikoma je majhna, kar kaže, da vpliv zalog na likvidnost ni velik. *Kazalniki obračanja* kažejo na negativni trend, saj so se *dnevi vezave zalog*

povečali iz 22 na 26 dni, kar kaže na upočasnitev zalog, *dnevi vezave kratkoročnih poslovnih terjatev* pa so se zaradi podaljševanja plačilnih rokov povečali iz 56 na 62 dni. *Dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev* so bili en dan krajši, iz česar izhaja, da so dnevi vezave kratkoročnih poslovnih terjatev usklajeni z dnevi vezave kratkoročnih obveznosti do dobaviteljev.

Kazalnik finančnega vzvoda, ki se je v letu 2010 glede na leto prej znižal za 24 %, kaže na zniževanje zadolženosti v razmerju z vrednostjo kapitala. Tudi *delež kapitala v financiranju* in *delež dolgov v financiranju* kažeta pozitiven trend za podjetje, saj se je delež dolga v sredstvih v letu 2010 znižal zaradi zniževanja zadolženosti, delež kapitala se je zaradi vnosa čistega dobička tekočega leta še povečal.

3.1.3.5 Preiskati razlike absolutnih zneskov za ostala nenavadna razmerja med podatki.

Nenavadnih gibanj med različnimi podatki nismo ugotovili.

3.1.3.6 Izdelati zaključke na podlagi izvedbe analitičnih postopkov in opredeliti nadaljnje korake za izvedbo revizije.

Opravljeni analitični postopki razkrivajo obstoj pričakovanih gibanj v računovodskih izkazih podjetja Analiza d.d. v letu 2010 glede na leto prej, te razlike ne zahtevajo dodatnih raziskovanj. Na podlagi analitičnih postopkov smo ugotovili, da so se nekatere postavke v bilanci stanja na dan 31. 12. 2010 glede 31. 12. 2009 pomembno spremenile. Pri preiskavi razlik nismo ugotovili nobenih razlik, ki bi bile nepričakovane ali neobičajne. V zvezi z vsemi pomembnimi razlikami smo se pogovorili s poslovodstvom družbe in pridobili primerna, razumna in smiselna pojasnila, ki pa jih bomo med revizijskim procesom tudi sami testirali.

Zaključujemo, da na podlagi opravljenih analitičnih postopkov ne obstajajo indici, da računovodski izkazi vsebujejo pomembno napačne navedbe zaradi prevar ali napak. Vse pomembne razlike so pojasnjene. Izračunani kazalniki ne kažejo pomembnih odstopanj od kazalnikov panoge, vse bistvene razlike med kazalniki leta 2010 in 2009 so pojasnjene.

Na podlagi opravljenih analitičnih postopkov menimo, da ni potrebna dodatna pozornost postavkam zaradi nenavadnih ali nepričakovanih gibanj. Nadaljnji postopki se opravijo skladno s strategijo.

3.2 Analitični postopki preizkusa podatkov

Kot je pojasnjeno že v uvodu zaključnega dela, so v nadaljevanju prikazani analitični postopki preizkusa podrobnosti na postavkah, kjer so bile na podlagi oblikovanja pričakovanj in razpoložljivih podatkov, primerne za pridobivanje revizijskih dokazov poleg vodoravne in navpične analize, tudi ostale metode analitičnih postopkov. Te postavke računovodskih izkazov so:

- poslovni prihodki;
- kratkoročne poslovne terjatve;
- stroški dela;
- stroški storitev;
- opredmetena osnovna sredstva;

- kratkoročne poslovne obveznosti;
- finančne obveznosti.

3.2.1 Poslovni prihodki

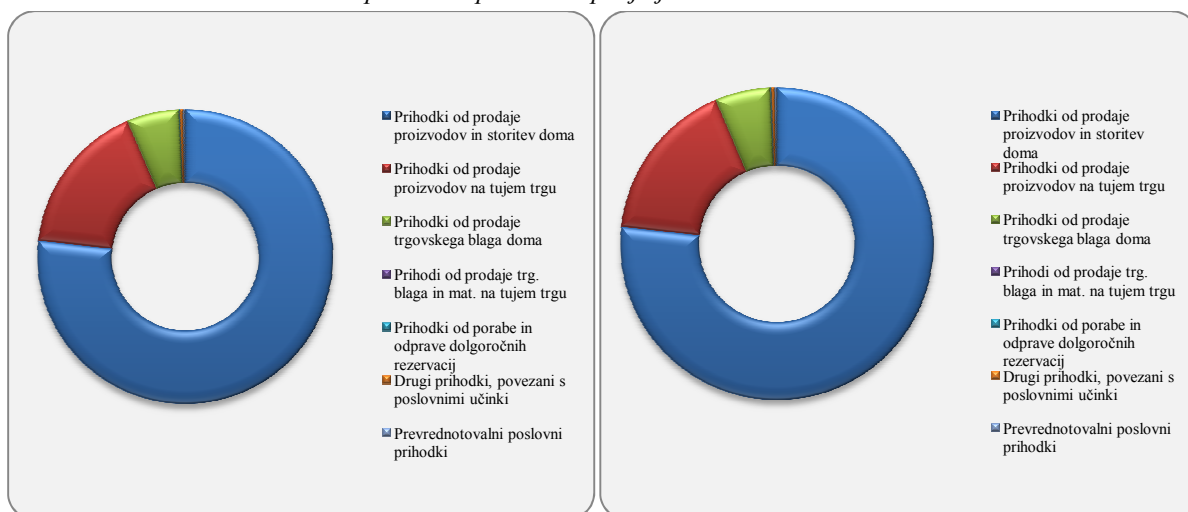
V fazi načrtovanja revizije smo opravili preizkuse stroja notranjega kontroliranja prodajne funkcije in na podlagi tega zaključili, da je tveganje pri delovanju in kontroliranju na prodajnem področju nizko. Zato zaupamo v usmeritve in postopke notranjega kontroliranja, kar vpliva na našo odločitev o tem, da je tveganje pri odkrivanju lahko srednje visoko. To utemeljujemo s tem, da smo, kljub delujočim notranjim kontrolam na prodajnem področju, zaznali močno težnjo podjetja po rasti prihodkov od prodaje ter hkrati pomembno odvisnost podjetja od največjih treh kupcev, ki predstavljajo kar 60 % celotne prodaje. Zato bomo, poleg analitičnih postopkov preizkusa podatkov prihodkov od prodaje in utemeljitvi pomembnih sprememb in nepričakovanih odstopanj, opravili še analizo nekaterih pomembnih izbranih kontov in preveritev izvirne dokumentacije. Načeloma pa pričakujemo, da bomo z analitičnimi postopki pridobili zadostne in ustrezne revizijske dokaze o popolnosti in razporeditvi prihodkov od prodaje.

a) Vodoravna in navpična analiza doseženih poslovnih prihodkov v letu 2010 in v 2009

Opravljeni revizijski postopki: Izdelali smo vodoravno in navpično analizo prihodkov od prodaje v letih 2010 in 2009.

Ugotovitve: Na podlagi izdelane vodilne tabele poslovnih prihodkov za leti 2010 in 2009 (*Priloga 1*) in njene vodoravne analize smo ugotovili, da so se poslovni prihodki družbe v zadnjem letu znižali za 14 %; od tega so se čisti prihodki od prodaje znižali za 9 %, drugi poslovni prihodki pa za 58 %. Podjetje Analiza d.d. je načrtovalo čiste prihodke od prodaje v višini 202,8 mio EUR, kar pomeni, da so doseženi čisti prihodki od prodaje za 11 % pod planom. Po pojasnilih direktorja prodaje so razlogi za padec prodaje in nedoseganju plana v letu 2010 predvsem v trenutni recesiji, spremenjenih tržnih razmerah in v nižjih realiziranih cenah od načrtovanih. Podjetje Analiza d.d. je, kljub povečanim trženjskim aktivnostim ter višjim stroškom reklame (v letu 2010 so znašali 11.432 EUR, kar je 89 % več glede na leto 2009) in začrtano strategijo upravljanja blagovnih znamk, tudi samo občutilo globalno finančno krizo in zmanjšano kupno moč prebivalstva, ki se je kazala v nižjem povpraševanju po proizvodih podjetja v letu 2010. Hkrati se je v letu 2010 začela tudi kriza na trgu surovin, ki se je odrazila v višjih surovine in posledično v ponudbi končnih proizvodov po podpovprečno nizkih cenah. V podkrepitev pojasnil direktorja prodaje bodo *nadaljnji revizijski postopki* obsegali preveritev gibanja prodajnih cen za deset najbolj prodajanih proizvodov v letu 2009. Pregled strukture poslovnih prihodkov kaže, da 77 % celotnih poslovnih prihodkov prinaša prodaja proizvodov v Sloveniji, 17 % predstavlja prodaja proizvodov na tujem trgu in 6 % delež prodaje trgovskega blaga v Sloveniji. Drugi prihodki skupno predstavljajo manj kot 1 % celotnih poslovnih prihodkov. Iz *Slike 1*, ki prikazuje strukturo poslovnih prihodkov (prvi graf prikazuje leto 2010 in drugi leto 2009), je razvidno, da se ta v letu 2010 glede na predhodno leto ni spremenila.

Slika 1: Struktura poslovnih prihodkov podjetja Analiza d.d. v letih 2010 in 2009



Vir: revizijska dokumentacija

Zaključek: Na podlagi pregleda gibanj in strukture ne ugotavljamo nenavadnih in nepričakovanih gibanj.

b) Analiza prihodkov od prodaje po posameznih mesecih leta 2010 in analiza ugotovljenih odmikov

Opravljeni revizijski postopki: Z analizo prihodkov od prodaje po mesecih pridobiti pregled dinamike ustvarjanja prihodkov od prodaje po mesecih.

Slika 2: Prikaz gibanja prihodkov od prodaje in prodanih količin po mesecih v letih 2010 in 2009



Vir: revizijska dokumentacija

Pričakujemo, da bodo rezultati analitičnih postopkov zaradi sezonske dejavnosti z močno sezonsko komponento izkazovali višje vrednosti prihodkov v poletnih mesecih. Vse nenavadne spremembe po mesecih oziroma odstopanja od pričakovanj raziskati.

Ugotovitve: Čeprav podjetje Analiza d.d. nima izrazite sezonske dejavnosti, je po delu njegovih proizvodov povečano povpraševanje v poletnih mesecih, kar je tudi razvidno iz krivulje prihodkov od prodaje za obe leti. Iz krivulj prihodkov od prodaje za leti 2010 in 2009 je jasno razvidno, da je podjetje v letu 2010 v povprečju celotno obdobje dosegalo nižje prihodke od prodaje kot leta 2009, hkrati pa iz oblik krivulj obeh let izhaja enak trend gibanja mesečne prodaje, ki v začetku leta raste in doseže vrh v juniju, nato pa začne padati do decembra in spet naraste. V letu 2010 je decembra glede na november prodaja porastla za 24 %. Po pojasnilu direktorja prodaje se povpraševanje po treh pomembnih proizvodih podjetja poveča v decembrskem predprazničnem času. Gibanje prihodkov od prodaje po mesecih je usklajeno z gibanjem prodaje po mesecih, manjše odstopanje je zaznati le v poletnih mesecih, kar pa je po pojasnilu direktorja prodaje povezano s prodajo proizvoda X, ki dosega višjo razliko v ceni in zato je krivulja prihodkov od prodaje nad krivuljo prodane količine prav v poletnih mesecih.

Zaključek: Gibanje prihodkov v letu 2010 je v skladu z našimi pričakovanji. Na podlagi opravljenih analitičnih postopkov nismo ugotovili pomembnih nepravilnosti.

Nadaljnji revizijski postopki: V podkrepitev pojasnil direktorja prodaje bodo nadaljnji revizijski postopki v zvezi s povečanjem decembrskih prihodkov od prodaje vključevali *cut-off test* izdanih računov na presečni datum in analitični pregled saldakontov terjatev v mesecu decembru 2010. V zvezi s prodajo proizvoda X bodo nadaljnji postopki obsegali podrobnejši pregled proizvodnih in prodajnih evidenc proizvoda X.

c) Kontrola prometa na skupinah kontov 12, 76 in 26

Opravljeni revizijski postopki: Pri kontroli prometa v zvezi s prodajo smo primerjali vsote debetnega prometa na kontih kratkoročnih terjatev do kupcev 120 z vsoto kreditnega prometa na kontih prihodkov iz poslovanja 760 in obveznosti za obračunani DDV 260. Dovoljena razlika med primerjavo in knjiženimi zneski je 2 %. Takšna kontrola je zaradi enostavnosti dober test usklajenosti povezanih kontov in za revizorja pomeni hiter pregled, ali so pričakovana gibanja usklajena.

Ugotovitve: Rezultat primerjave je razlika v prometu 0,8 %.

Zaključek: Na podlagi opravljene kontrole prometa ugotavljamo, da je izračunana razlika sprejemljiva, s čimer so naša pričakovanja potrjena, ne nakazujejo pomembno napačnih navedb, zato sklepamo, da so poslovni prihodki v zvezi s terjatvami in obračunanim DDV evidentirani ustrezno.

d) Analiza gibanja prometa z največjimi desetimi kupci v letih 2010 in 2009

Opravljeni revizijski postopki: Zaradi na začetni stopnji revizije opredeljenega velikega tveganja odvisnost od kupca, smo od podjetja Analiza d.d. pridobili seznam prihodkov od prodaje z največjimi desetimi kupci v letu 2010 in 2009 (Tabela 14) in ga analizirali.

Tabela 14: Promet z največjimi desetimi kupci v letih 2010 in 2009 v podjetju Analiza d.d.

Naziv kupca	Promet 2010 (z DDV domači kupci)	% v prometu 2010	Promet 2009 (z DDV domači kupci)	% v prometu 2009	Indeks 2010/2009
kupec 1	67.320.460	35,9%	80.939.572	37,5%	83,2
kupec 2	22.662.353	12,1%	24.019.992	11,1%	94,3
kupec 3	16.522.863	8,8%	17.585.250	8,1%	94,0
kupec 4	10.266.628	5,5%	14.093.930	6,5%	72,8
kupec 5	6.373.880	3,4%	6.658.100	3,1%	95,7
kupec 6	3.514.880	1,9%	3.813.566	1,8%	92,2
kupec 7	2.870.470	1,5%	3.676.170	1,7%	78,1
kupec 8	1.571.818	0,8%	1.684.621	0,0%	93,3
kupec 9	1.310.622	0,7%	1.858.688	0,8%	70,5
kupec 10	1.315.356	0,7%	1.778.809	0,8%	73,9
skupaj kupci 1-10	133.729.330	71,2%	156.108.698	72,3%	85,7
ostali domači kupci	43.439.603	23,1%	46.968.107	21,76%	92,5
ostali tuji kupci	10.583.201	5,6%	12.744.851	5,91%	83,0
SKUPAJ	187.752.134	100,0%	215.821.656	100,0%	87,0

Vir: revizijska dokumentacija

Ugotovitve: Največji trije kupci podjetja v letu 2010 predstavljajo 56,7 % celotne realizacije podjetja, kar je na ravni leta 2009. Prav tako tudi razmerja po kupcih med letoma niso bistveno drugačna, iz tabele pa izhaja znižanje prometa podjetja z vsemi desetimi največjimi kupci v letu 2010 glede na 2009, kar tudi sovpada z zmanjšanjem celotnih prihodkov od prodaje. Glede na leto 2009 se je delež največjega kupca v celotnem prometu znižal za dve odstotni točki in je v letu 2010 znašal 36 %, promet z njim je v letu 2010 glede na 2009 nižji za 16,8 %. V zvezi z več kot tretjinskim deležem prometa s kupcem 1, je direktor prodaje pojasnil, da se podjetje zaveda problema močne odvisnosti podjetja od največjega kupca, saj lahko npr. pomembna sprememba nabavne politike katerega od velikih kupcev korenito poseže v promet s tem kupcem in posledično na upad poslovnih prihodkov. Posebej velja izpostaviti tveganje spremembe nabavne politike pri največjem kupcu, pri katerem se v kratkem pričakuje tudi sprememba lastniške strukture, kar lahko v revidiranem podjetju povzroči spreminjanje razmerja med nabavno in čisto prodajno ceno ter spremenjeno cenovno konkurenčnostjo prodajnega programa. Analiza d.d. to tveganje predvsem znižuje s širitvijo prodaje na trge EU in trge bivše skupne države.

Zaključek: Na podlagi opravljenih analitičnih postopkov ugotovljamo, da se poslovni prihodki gibljejo v okviru naših pričakovanj, zato zaključujemo, da na postavkah prihodkov od prodaje ni pomembno napačnih navedb. Ker smo zaznali višje tveganje pri odkrivanju zaradi velikega padca prihodkov od prodaje v letu 2010 in velike odvisnosti od največjega kupca, s katerim promet presega tretjino vseh prihodkov od prodaje, so nadaljnji revizijski postopki povezani s preizkusom podrobnosti na postavki kratkoročnih terjatev do kupcev.

3.2.2 *Kratkoročne poslovne terjatve*

a) *Vodoravna in navpična analiza kratkoročnih poslovnih terjatev na dan 31. 12. 2010 in 31. 12. 2009*

Opravljeni revizijski postopki: Vodoravna in navpična analiza kratkoročnih poslovnih terjatev na dan 31. 12. 2010 in 31. 12. 2009 ter analiza vzrokov za večje in nenavadne spremembe.

Ugotovitve: Iz izdelane vodilne tabele kratkoročnih poslovnih terjatev podjetja je razvidno, da znašajo na dan 31. 12. 2010 28.206.975 EUR in predstavljajo 23 % bilančne vsote. Glede na 31. 12. 2009 so nižje za 18 %. Po strukturi predstavljajo največji del kratkoročne terjatve do kupcev, in sicer 82 %, ki so glede na 31. 12. 2009 nižje za 17 %. Za 50 % so se povečali popravki vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev zaradi oslabeitev, kar za 1.067.663 EUR. Močno so se povečale ostale kratkoročne terjatve na kontu 165, in sicer za 1.454.819 EUR. Kratkoročne terjatve za obresti ostajajo na enaki ravni (skladno s Pravilnikom o računovodstvu in SRS podjetje oblikuje 100% popravek vrednosti za terjatve iz naslova obresti).

Zaključek: Ugotavljamo, da so nižje kratkoročne poslovne terjatve posledica:

- nižje realizacije za 8 % v letu 2010 glede na preteklo leto, kar se kaže tudi v nižjih kratkoročnih terjativah do kupcev;
- agresivnejše politike izterjave zapadlih terjatev, kot odgovor na splošno gospodarsko recesijo;
- povečanja drugih kratkoročnih terjatev (zahtevana odškodnina zaradi velike nesreče v podjetju, konec leta 2010).

Nadaljnji postopki: Nadaljnji revizijski postopki bodo obsegali podrobnejšo primerjavo saldov posameznih kratkoročnih terjatev do kupcev, s ciljem podrobneje analizirati, kje so se pojavile največje razlike med letoma, kot podlago za razmišljanje o možnih vzrokih in podlagi za nadaljnje revizijske postopke za pridobitev revizijskih dokazov o obstoju, ustreznem vrednotenju, predstavitvi in razkritjem kratkoročnih terjatev do kupcev. Ker v zvezi s kratkoročnimi terjativami za obresti ni razlik med letoma in gre za nepomembne zneske, bomo v nadaljevanju z analitičnimi postopki testirali kratkoročne terjatve do kupcev. V zvezi z drugimi terjativami iz poslovanja je treba za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov opraviti še preizkuse podrobnosti.

b) *Izračun koeficienta obračanja kratkoročnih terjatev do kupcev v obravnavanem in preteklem letu*

Opravljeni revizijski postopki: Izračunali smo koeficient obračanja terjatev (prihodki od prodaje/povprečno stanje terjatev) in dneve vezave terjatev za leto 2010, podatke za leti 2009 in 2008 že imamo iz preteklih revizij:

Tabela 15: Kazalniki obračanja terjatev in dnevi vezave za podjetje Analiza d.d.

<i>Poslovno leto</i>	<i>2010</i>	<i>2009</i>	<i>2008</i>	<i>Panoga 2010</i>
koeficient obračanja terjatev	5,87	6,49	6,10	5,70
dnevi vezave terjatev	62	56	59	64

Vir: revizijska dokumentacija

Ugotovitve: Koeficient obračanja terjatev je v letu 2010 nižji kot leto prej in najnižji v zadnjih treh letih. To pomeni, da so kupci v letu 2009 hitreje poravnali svoje obveznosti oziroma jih podjetje kreditira povprečno 63 dni, za razliko od leta 2009, ko so kupci poravnali svoje obveznosti v 57 dneh. Ne glede na to, da daljši dnevi vezave terjatev kažejo na slabšo izterjavo terjatev, gre pri tem predvsem za poslabšanje splošne plačilne sposobnosti v letu 2010 zaradi globalne finančne krize. Panožni dnevi vezave so daljši in znašajo 64 dni. Podjetje je v letu 2010 zaostriло politiko kreditiranja svojih kupcev s krajšanjem plačilnih rokov in stimuliranjem hitrejšega poravnavanja obveznosti z naknadnimi popusti. Predsednik uprave je pojasnil, da so povprečni plačilni roki za največje kupce večinoma 60 dni. Glede na to, da so dnevi vezave terjatev v letu 2010 znašali 63 dni, je podjetje v povprečju tri dni po valuti izterjalo svoje terjatve.

Zaključek: Glede na izračunane kazalnike in pojasnila posloводства ugotavljamo, da ne obstajajo namigi, ki bi nakazovali na pomembne nepravilnosti. *Nadaljnji revizijski postopki* bodo obsegali preizkus podrobnosti.

c) *Analiza starostne strukture kratkoročnih terjatev iz poslovanja in primerjava stopnje popravka vrednosti dvomljivih terjatev v primerjavi s terjatvami do kupcev v obravnavanem in preteklem letu*

Opravljeni revizijski postopki: Analizirati strukturo kratkoročnih terjatev iz poslovanja in primerjati stopnjo odpisanosti popravka vrednosti terjatev v zadnjih dveh letih.

Ugotovitve: Podjetje Analiza d.d. skladno s Pravilnikom o računovodstvu za vse tožene terjatve oblikuje 100 % popravek vrednosti terjatev, ki povečuje prevrednotovalne poslovne odhodke. Ostale zapadle neporavnane terjatve Podjetje oslabi v višini 100 %, če so zapadle več kot tri mesece. Pregled starostne strukture kaže, da je delež vseh zapadlih terjatev 21,3 %, od tega znašajo zapadle terjatve do 30 dni 19,3 %, od 30 do 60 dni 1,6 % in od 61 do 90 dni 0,4 %. Delež toženih terjatev, za katere je podjetje že oblikovalo 100% popravke vrednosti, je 8,5 % terjatev. Stopnja popravka vrednosti terjatev v letu 2010 znaša 12 %, v letu prej je znašala 7 %.

Zaključek opravljenih analitičnih postopkov kratkoročnih terjatev do kupcev: Starostna struktura se glede na preteklo leto ni poslabšala, prav tako ocenjujemo, da starostna struktura ni problematična, saj terjatve ne vključujejo terjatev, katerih zapadlost je višja od enega leta. Nadaljnji revizijski postopki med drugim vključujejo preveritve usklajenosti terjatev z neodvisno potrditvijo stanj, pridobitev izpisa odprtih postavk terjatev do kupcev na dan izvajanja preizkusa podrobnosti, z zapadlostjo na dan 31. 12. 2010, preizkus časovnega preseka terjatev.

3.2.3 *Stroški dela*

a) *Navpična in vodoravna analiza stroškov dela in kratkoročnih obveznosti do zaposlencev v letu 2010 in 2009, ob upoštevanju sprememb povprečnega števila zaposlencev*

Opravljeni revizijski postopki: Na podlagi vodilne tabele (*Priloga 4*) izdelati vodoravno in navpično analizo stroškov dela in kratkoročnih obveznosti do zaposlenih (*Priloga 3*) za leti 2010 in 2009 ter tolmačenje rezultatov.

Ugotovitve: Na dan 31. 12. 2010 je bilo v podjetju Analiza d.d. 735 zaposlencev (povprečno število v letu 2010 znaša 741), na dan 31. 12. 2009 je bilo 747 zaposlencev (povprečno število v letu 2009 je znašalo 753). Podjetje Analiza d.d. je načrtovalo, da bo konec leta 2010 v podjetju zaposlenih 732 ljudi. Število zaposlenih je torej nižje za 12 ljudi oziroma 2 %. Na podlagi primerjave realiziranih stroškov dela v letu 2010 z realiziranimi stroški dela v letu 2009 ugotavljamo, da so se stroški dela na letni ravni povečali za 1 %, predvsem na račun povečanja bruto plač zaposlenih za 4 % in ukinitve obveznosti za plačilo davka na izplačane plače. Razlog za povečanje bruto plače je v višjem povprečnem številu zaposlenih med letom, saj je bilo v letu 2010 povprečno 9 več zaposlenih kot leta 2009, bruto plače se med letoma 2010 in 2009 niso spreminjale. Rezultati opravljenega analitičnega postopka torej ne izkazujejo na bistvene spremembe glede na preteklo leto. Kot je razvidno iz vodilne tabele kratkoročnih obveznosti do zaposlencev, so kratkoročne obveznosti do zaposlencev za 12.642 oziroma 1 % višje kot na dan 31. 12. 2009, kar sovpada s povišanjem stroškov dela.

Zaključek: Na podlagi opravljenih analitičnih postopkov ocenjujemo, da je 1 % povišanje stroškov dela in obveznosti do zaposlencev, ob nespremenjenih bruto plačah, smiselno glede na to, da je bilo v letu 2010 v povprečju več zaposlenih kot leto prej, kljub temu, da je konec leta 12 manj zaposlencev.

b) Kontrola prometa na kontih plač

Opravljeni revizijski postopki: Primerjati vsote debetnega prometa na kontih stroškov plač in debetnega prometa terjatev iz naslova refundacij z vsoto kreditnega prometa na kontih obveznosti iz naslova plač. Test opravimo tako, da primerjamo kreditni promet kontov 250 z debetnim prometom kontov 162, 470 in 471, nato pa primerjamo debetni promet kontov 250 s kreditnim prometom kontov 251, 253 in 254. Nato preverimo še usklajenost kreditnega prometa na kontih 255 z debetnim prometom na kontih 473 in kreditni promet na kontih 262 z debetnim prometom na kontih 474 in 162.

Ugotovitve: Na podlagi primerjav posameznih prometov kontov ugotavljamo, da so ti med seboj usklajeni, saj znašajo razlike manj kot 0,5 %.

Zaključek: Glede na usklajenost prometa med posameznimi konti lahko sklepamo, da so stroški dela evidentirani ustrezno.

c) Izračun ocene bruto plač zaposlenih in nadomestila plač ter dodatnega pokojninskega zavarovanja na podlagi REK-1 obrazca za december 2010, za leto 2010

Opravljen revizijski postopek: Pridobili smo REK-1 obrazec, na podlagi katerega smo izračunali oceno bruto plač in dodatnega pokojninskega zavarovanja za leto 2010.

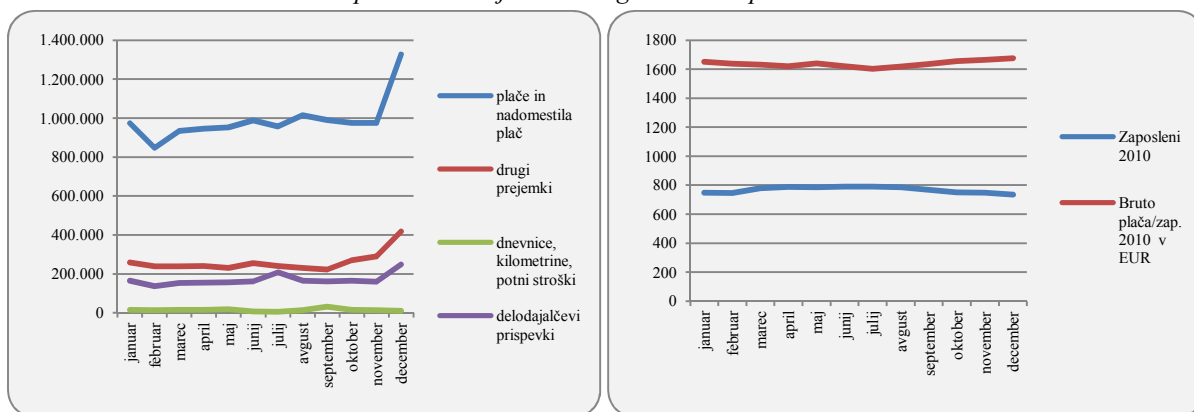
Ugotovitev: Iz REK-1 obrazca za december 2010 je razvidno izplačilo decembrske plače v višini 1.001.507 EUR. Na podlagi tega smo dobili oceno za celotno leto 2010 tako, da smo ta znesek pomnožili z 12 in dobili revizorjevo oceno bruto plač zaposlenih v višini 12.018.202 EUR, dejanski knjižen znesek pa znaša 11.881.428 EUR. Iz REK-1 obrazca za december 2010 je razvidno izplačilo dodatnega pokojninskega zavarovanja, v višini 37.534 EUR. Na podlagi tega smo izračunali oceno za celotno leto 2010 tako, da smo ta znesek pomnožili z 12 in dobili revizorjevo oceno izplačila dodatnega pokojninskega zavarovanja v višini 450.403 EUR, dejanski knjižen znesek pa znaša 457.208 EUR, odstopanje od ocene je 1 %, kar je sprejemljivo.

Zaključek: Odstopanje od ocene je 1 %, kar je sprejemljivo. S tem smo potrdili ustreznost stroškov dela, saj je odstopanje nebitveno.

d) Prikaz in preveritev gibanja stroškov dela po mesecih v letu 2010 ter analiza ugotovljenih odmikov, ob upoštevanju povprečnega števila zaposlenecv

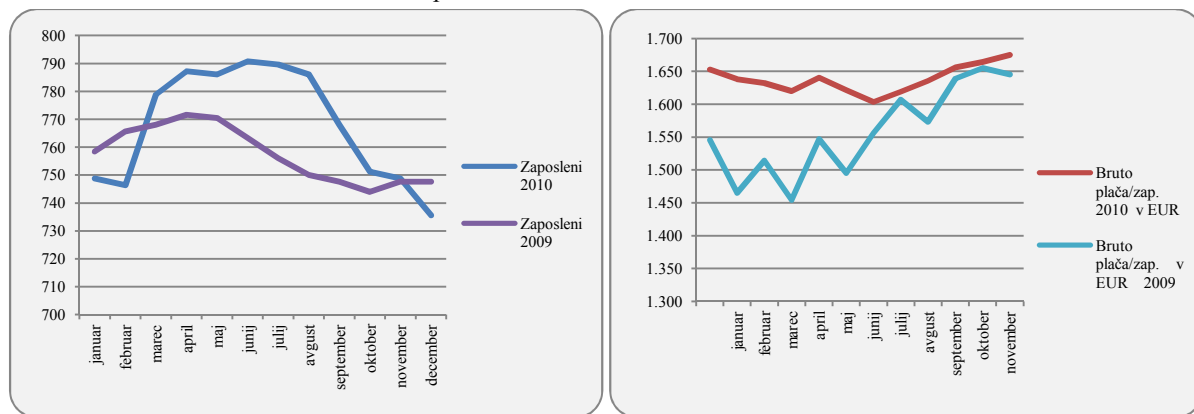
Opravljeni revizijski postopki: Izdelali smo grafične analize gibanja stroškov dela po mesecih in primerjave krivulj povprečnih mesečne bruto plače s krivuljo mesečnega števila zaposlenecv podjetja Analiza d.d. in na ta način preučevali gibanja posameznih postavk stroškov dela.

Slika 3: Prikaz krivulje stroškov dela po mesecih v letu 2010 in primerjava krivulje povprečne mesečne bruto plače s krivuljo mesečnega števila zaposlenecv



Vir: revizijska dokumentacija

Slika 4: Primerjava krivulj povprečne mesečne bruto plače v letu 2010 in 2009 s krivuljama števila zaposlenecv po mesecih v letih 2010 in 2009



Vir: revizijska dokumentacija

Ugotovitve: Iz *Slike 4* je razvidno, da je bila zaposlencem izplačana povprečna mesečna bruto plača v letu 2010 višja kot v letu 2009. Ker pa se je ob tem hkrati sorazmerno gibalo tudi število zaposlenih po mesecih, je ugotovitev, da so povprečne plače v letu 2010 na ravni leta 2009. Pregled gibanja plače tudi pokaže, da je bila bruto plača višja v mesecu maju, nato pa se je ponovno višala od septembra dalje. Omenjeno dejstvo je posledica izplačila dela regresa v maju (del je bil izplačan v novembru), v decembru je bila zaposlenim izplačana tudi božičnica. Trend zviševanja povprečne bruto plače v drugi polovici leta 2010 je najverjetneje posledica tega, da je bil največji delež zmanjšanja števila zaposlenih

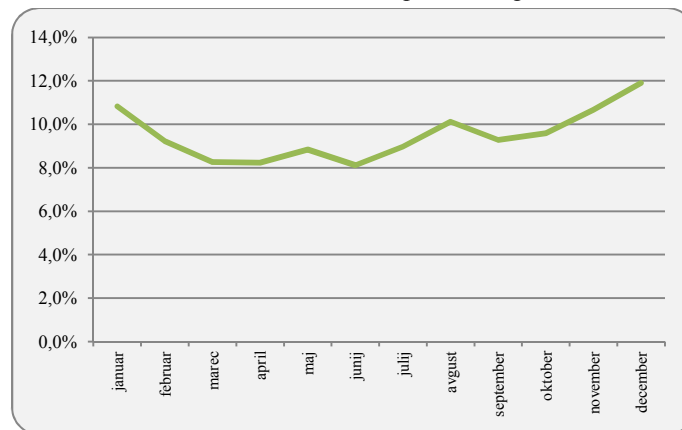
med letom na nekvalificiranih delavcih, ki imajo nižje plače, hkrati pa je družba zaposlovala zaposlene z višjo izobrazbo, ki imajo v povprečju tudi višje plače.

Zaključek: Na podlagi opravljene analize gibanja stroškov dela in zaposlenecv po mesecih ne ugotavljamo pomembnejših nepričakovanih oziroma neobičajnih odstopanj.

e) *Analiza gibanja stroškov dela v prihodkih od prodaje*

Opravljene revizijske postopki: Izdelali smo krivuljo deleža stroškov v prihodkih od prodaje.

Slika 5: Delež stroškov dela v poslovnih prihodkih



Vir: revizijska dokumentacija

Ugotovitve in zaključek: Delež stroškov dela v prihodkih od prodaje se giblje med 8,1 % in 11,9 %, v povprečju je v letu 2010 znašal 9,5 %. Gibanje deleža je podobno gibanju stroškov dela, saj je razviden porast v maju (1. izplačilo regresa), novembru (2. izplačilo regresa) in decembru (izplačilo božičnice). Ni ugotovljenih neobičajnih odstopanj.

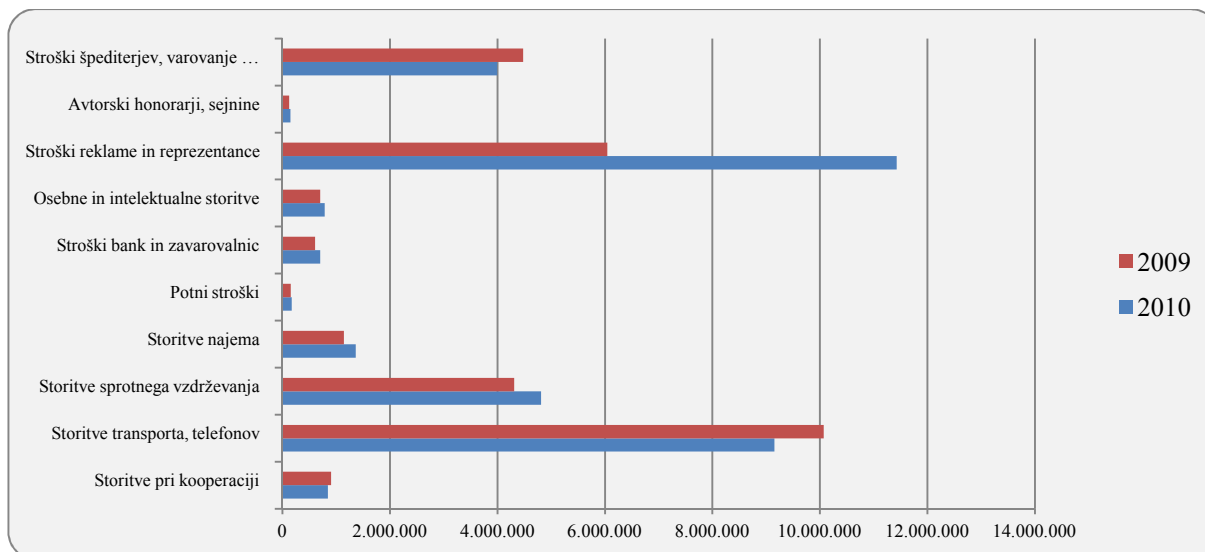
Zaključek: Na podlagi vseh opravljenih analitičnih postopkov stroškov dela ugotavljamo, da smo pridobili zadostne revizijske dokaze o popolnosti, točnosti in obstoju stroškov dela. Izidi analitičnih postopkov so skladni z našimi pričakovanji. V začetni stopnji revizije smo testirali notranje kontrole na procesu obračuna plač, za katere smo ugotovili, da delujejo in so učinkovite in močne, analitični postopki niso prikazali nepričakovanih odstopanj, nadaljnji preizkusi podrobnosti pa bodo vsebovali preizkus poslovnih obveznosti do zaposlenecv in državnih institucij.

3.2.4 Stroški storitev

Opravljene revizijske postopki: Na podlagi vodoravne in navpične analize kontov stroškov storitev smo ugotavljali posamezna nepričakovana odstopanja.

Ugotovitve: Stroški v letu 2010 storitev znašajo 33.406.663 EUR in predstavljajo 19,2 % poslovnih odhodkov podjetja. Pregled stroškov storitev med letom 2010 in 2009 (*Priloga 6*) kaže pomembne spremembe v strukturi stroškov storitev. V letu 2010 največji delež v stroških storitev predstavljajo stroški reklame in reprezentance (34 %), stroški transporta in telefonov (27 %) in stroški sprotnega vzdrževanja (14 %), za razliko od leta 2009, ko so največji delež predstavljali stroški transporta in telefonov (35 %), stroški reklame in reprezentance (21 %) in stroški špediterjev (15 %).

Slika 6: Struktura stroškov storitev v letih 2010 in 2009

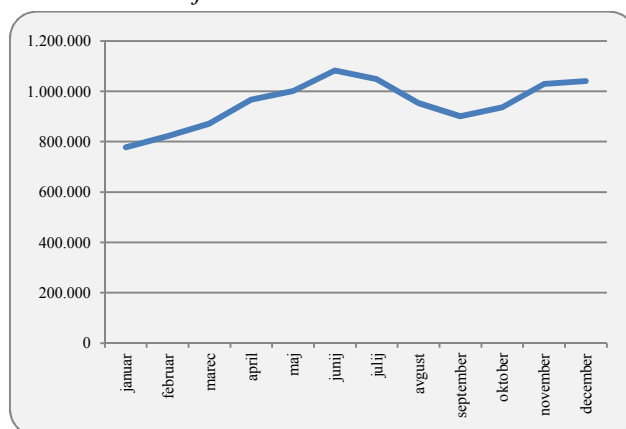


Vir: revizijska dokumentacija

Pri primerjavi stroškov storitev med letoma 2010 in 2009 so največje absolutne spremembe, o katerih smo se pogovarjali tudi s posameznimi direktorji sektorjev, naslednje:

- povečanje stroškov reklame in reprezentance za 5.387.652 EUR oziroma 89 %.* Razlog je po besedah direktorja prodaje v povišanju stroškov reklame iz naslova nove blagovne znamke v letu 2010 in načrtnih trženjskih aktivnosti pospeševanja prodaje in oglasnih sporočil v medijih. Nadaljnji revizijski postopki bodo usmerjeni v analizo gibanja stroškov reklame v letu 2010 ter preizkus podrobnosti na področju preveritve podpisanih pogodb v zvezi s storitvami medijskega planiranja in zakupa ter oglasnih sporočil ter z njimi povezanimi prejetimi računi. Iz krivulje stroškov reklame (*Slika 6*) je razviden porast stroškov reklame v prvi polovici leta 2010, kot odgovor na razcvet finančne krize in upad kupne moči prebivalstva v začetku leta. Prav tako je podjetje pred poletjem na trg lansiralo nov proizvod z novo blagovno znamko, kar je še dodatno vplivalo na povečane tržne dejavnosti podjetja Analiza d.d;

Slika 7: Gibanje stroškov reklame v letu 2010

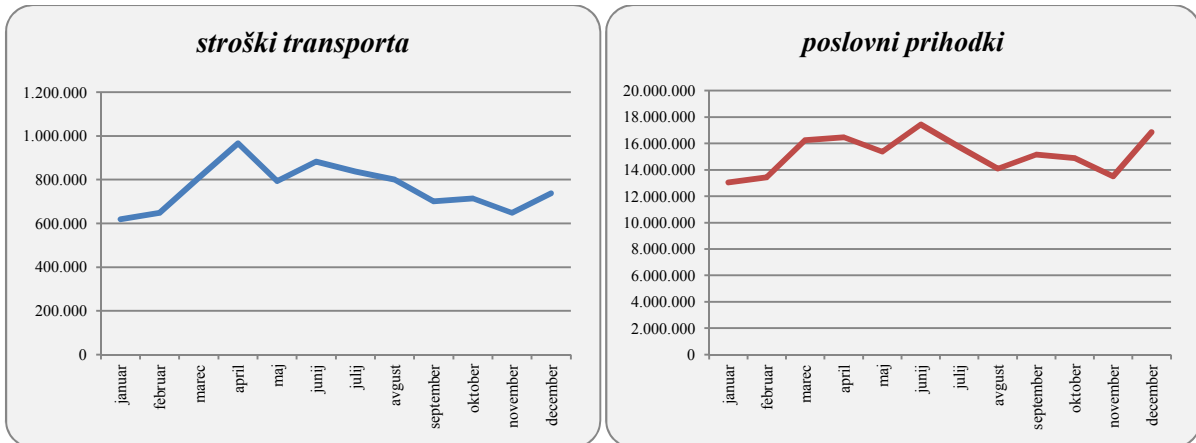


Vir: revizijska dokumentacija

- zmanjšanje stroškov transporta za 914.847 EUR oziroma 9 %:* Razlog je v nižji realizirani prodaji v letu 2010, saj izpad prodaje posledično pomeni zmanjšano potrebo po storitvah

transporta, saj sta v podjetju Analiza d.d. prodaja in transport zelo povezana. Nadaljnji revizijski postopki bodo obsegali pregled gibanja stroškov transporta po mesecih in usklajenost s prodajo. Gibanje krivulj prihodkov in stroškov transporta v letu 2010 je bilo usklajeno oziroma iz krivulj lahko povzamemo, da sta ti dve postavki povezani, čeprav ne gre za povsem identično obliko krivulje;

Slika 8: Analiza gibanja krivulj stroškov transporta in poslovnih prihodkov v letu 2010



- *povečanje stroškov sprotnega vzdrževanja za 498.482 EUR oziroma 12 %* (opredmetena osnovna sredstva);
- *zmanjšanje stroškov špediterjev za 479.332 EUR oziroma 11 %*. Razlog je v nižjih stroških storitev pri distribuciji blaga in nižjih stroških laboratorijskih analiz odpadnih voda Inštituta za varovanje zdravja;
- največja relativna sprememba stroškov storitev je 223.314 EUR oziroma 20 %, nanaša se na povečanje *stroškov najema*. Stroški storitev najema so na ravni leta 2009, največ (za 90 %) so se povečali stroški najema ostalih storitev. Po besedah direktorice nabave podjetje najema od pravnih oseb skladišča, viličarje in ostalo (šotore, obleke, prodajni prostor ...). Višji stroški storitev so na račun višjih najemnin zakupa novih prodajnih mest v letu 2010 glede na preteklo leto. Analitični pregled obsega izračun ocene najemnin za leto 2010 na podlagi pridobljenih zaračunanih najemnin za poslovne prostore. Od podjetja smo pridobili seznam najetih poslovnih prostorov in skladišč ter pogodbene vrednosti posameznih najemnin, ki smo jih preverili tudi s prejetimi računi. Podjetje Analiza d.d. v letu 2010 ni sklepalo novih najemnih pogodb, tako da smo za vse lahko izvedli ocene letnih najemnin. Ker ni bilo pomembnih sprememb, je tudi naša izračunana ocena samo za 0,3 % odstopala od dejansko zaračunanih stroškov najemnin.

Zaključek: Z analitičnimi postopki preizkusa stroškov storitev smo preverili gibanje stroškov storitev, preverili pomembne spremembe in nepričakovana odstopanja in pridobili ustrezne razlage od poslovodstva. Ugotavljamo, da so vsa nepričakovana odstopanja ustrezno pojasnjena. *Nadaljnji revizijski postopki* v zvezi s stroški storitev bodo vključevali preizkuse podrobnosti stroškov storitev za pridobitev zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o popolnosti, obstoju in ustreznih razkritjih stroškov storitev. Za večje konte in pomembne zneske ter velike spremembe glede na preteklo leto bomo pregledali izvorno dokumentacijo (pogodbe, prejete račune in podporno dokumentacijo) za potrditev uradnih trditev poslovodstva v zvezi s stroški storitev.

3.2.5 *Opredmetena osnovna sredstva*

a) *Vodoravna analiza saldov kontov osnovnih sredstev za obravnavano leto s saldi iz preteklega leta*

Opravljeni revizijski postopki: Vodoravna in navpična analiza saldov osnovnih sredstev za obravnavano leto s saldi iz preteklega leta.

Ugotovitve: Opredmetena osnovna sredstva (OOS) predstavljajo 57 % v strukturi sredstev podjetja, torej več kot polovico celotne aktive. Iz vodilne tabele in tabele gibanja (*Priloga 5*) je razvidno, da se je knjigovodska vrednost OOS v primerjavi s stanjem predhodnega leta znižala za 1.739.271 EUR oziroma 2 %. Knjigovodska vrednost zgradb podjetja se je za 15 % zmanjšala na račun amortizacije, saj se je nabavna vrednost zgradb celo nekoliko povečala (za 397.053 EUR). Knjigovodska vrednost opreme se je povečala za 7 %, v veliki meri na račun povišanja nabavne vrednosti proizvodne opreme za 7.150.157 EUR oziroma 15 %, hkrati pa se je znižala nabavna vrednost opreme za 1.387.774 EUR oziroma 4 %. Kot je razvidno iz tabele gibanja OOS, je podjetje Analiza d.d. v letu 2010 aktiviralo več kot 9 mio EUR osnovnih sredstev.

Zaključek: Na postavkah opredmetenih osnovnih sredstev podjetja so se v letu 2010 dogajale velike spremembe, ki jih je treba v nadaljevanju pojasniti. Na uvodnem razgovoru je predsednik uprave pojasnil, da družba tudi v letu 2010 nadaljuje investicijski cikel posodabljanja opreme, predvsem proizvodnih linij in vlaganj v obnovo stavb, kar se kaže tudi v sami tabeli gibanja OOS. V letu 2010 je družba aktivirala dve večji proizvodni liniji, in sicer proizvodno linijo 1 v mesecu aprilu, v vrednosti 5.870.504 EUR in proizvodno linijo 2 v mesecu januarju, v vrednosti 961.901 EUR. Za leto 2010 se je investicijska poraba gibala v višini stroškov amortizacije.

b) *Primerjava stroškov amortizacije za pretekla štiri leta in analiza odstopanj*

Opravljeni revizijski postopki: Primerjali smo stroške amortizacije za pretekla štiri leta in analizirali odstopanja.

Ugotovitve: Primerjava stroškov amortizacije med letoma 2010 in 2009 (*Tabela 16*) kaže, da so se povečali za 5 %, od tega se je za 11 % povečala amortizacija opreme, kar je posledica večjih aktiviranj in s tem povečanih osnov za amortizacijo osnovnih sredstev. Podjetje uporablja metodo enakomernega časovnega amortiziranja, po pojasnilu družbe v letu 2010 niso spreminjali dob koristnosti OOS, za razliko od leta 2009, ko so nekaterim pomembnim osnovnim sredstvom močno skrajšali dobe koristnosti.

Tabela 16: Vodilna tabela: stroški amortizacije podjetja Analiza d.d.

Konto	Vsebina	2010	2009	2008	2007	Razlika 10/09	Indeks 10/09
430	Amortizacija NS	1.469.575	1.659.757	1.234.792	1.175.221	-190.182	0,89
431	Amortizacija zgradb	3.595.633	3.526.825	1.957.047	1.690.283	68.808	1,02
432	Amortizacija opreme	6.561.454	5.917.567	5.036.890	5.036.962	643.887	1,11
433	Amortizacija DI	2.828	3.881	4.303	4.422	-1.053	0,73
43	Amortizacija	11.629.490	11.108.030	8.233.032	7.906.888	521.460	1,05

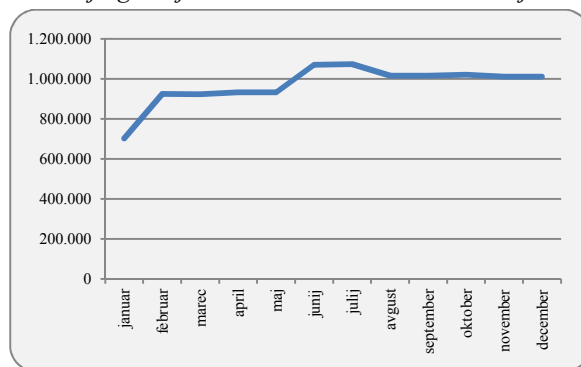
Vir: revizijska dokumentacija

Zaključek: Povečanje amortizacije v letu 2010 je bilo pojasnjeno s strani posloводства, njihove trditve je treba nadalje potrditi s preizkusom podrobnosti.

c) Primerjava zneska amortizacije po mesecih za obravnavano leto in analiza morebitnih nepričakovanih odstopanj

Opravljeni revizijski postopki: Na podlagi mesečnih stroškov amortizacije smo izdelali krivuljo gibanja.

Slika 9: Krivulja gibanja mesečnih stroškov amortizacije v letu 2010



Vir: revizijska dokumentacija

Ugotovitve in zaključek: Iz gibanja mesečnih stroškov amortizacije v letu 2010 sta razvidni večji aktivirani proizvodnih linij v januarju in aprilu, kar se v stroških amortizacije, zaradi začetka amortiziranja v naslednjem mesecu po aktiviranju, kaže v februarju in maju, kjer je razviden izrazit porast stroškov amortizacije. Sicer ni ugotovljenih neobičajnih gibanj.

d) Primerjava razmerij popravka vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev in zneska amortizacije za obravnavano in preteklo leto

Opravljeni revizijski postopki: Primerjali smo stroške amortizacije in kreditni promet na kontu popravkov vrednosti za posamezne skupine osnovnih sredstev.

Ugotovitve: Pri neopredmetenih sredstvih znaša kreditni promet na popravku vrednosti 1.469.762 EUR in stroški amortizacije 1.469.575 EUR. Razlika znaša 187 EUR (ni pomembna). Pri zgradbah znaša kreditni promet na popravku vrednosti 3.658.741 EUR in stroški amortizacije 3.595.633 EUR. Razlika znaša 63.108 EUR oziroma 1,7 %. Odstopanje je posledica odpisanih OS, ki so tudi na kreditni strani konta popravka vrednosti zgradb, dejansko pa vsebinsko ne gre za amortizacijo, zato to ni evidentirano kot strošek amortizacije. Za pojasnilo smo pridobili tudi izvirno dokumentacijo in temeljnico knjiženja. Pri opremi je kreditni promet na popravku vrednosti 6.570.811 EUR in stroški amortizacije 6.561.454 EUR. Razlika znaša: 9.357 EUR oziroma 0,1% in ni materialna.

Zaključek: Odstopanje 1,7 % je pojasnjeno in tudi preverjeno. Ostala odstopanja niso pomembna.

e) Primerjava stroškov vzdrževanja in popravil ter stroškov zavarovanja OOS za obravnavano leto s stanjem opredmetenih osnovnih sredstev in s preteklim letom

Opravljeni revizijski postopki: Primerjali smo stroške vzdrževanja in popravil ter stroškov vzdrževanja za leto 2010 z letom 2009 in s stanjem OOS na dan 31. 12. 2010.

Ugotovitve: Stroški vzdrževanja OOS so v letu 2009 znašali 4.811.432 EUR, kar je za 12 % več kot v preteklem letu. Razlog je zaradi višjih stroškov vzdrževanja zgradb, saj je podjetje Analiza d.d. v letu 2010 prenovilo del poslovne zgradbe ter saniralo streho. Stroški vzdrževanja opreme in informacijske tehnologije so v obeh letih na enaki ravni. Podjetje Analiza d.d. ima podpisane pogodbe z mesečnimi pavšali za vzdrževanje programske opreme in informacijske tehnologije. Delež stroškov vzdrževanja v celotnih OOS in NDS je v letu 2010 znašal 6,4 %, v letu 2009 pa 5,6 %, kar je v normalnih okvirih. Stroški zavarovanja OOS v letu 2010 znašajo 544.207 EUR. Glede na leto 2009 so se povečali za 25 %, in sicer na račun višjih stroškov zavarovalnih premij za strojelom. Ostali stroški zavarovanja so na enaki ravni. Podjetje ima sklenjene zavarovalne pogodbe z Zavarovalnico Triglav, pri Slovenski izvozni družbi pa ima na podlagi pogodbe zavarovane terjatve do kupcev iz tujine. Izračun deleža stroškov zavarovanja ni smiseln zaradi nizkih stroškov zavarovanja glede na knjigovodsko vrednost OOS.

Zaključek in nadaljnji revizijski postopki: Pri preizkusu podrobnosti opredmetenih osnovnih sredstev preveriti ustreznost evidentiranja teh stroškov med stroške vzdrževanja in ne kot kasnejša vlaganja v OOS.

Zaključek na podlagi izvedenih analitičnih postopkov osnovnih sredstev: Z analitičnimi postopki smo pridobili revizijske dokaze o nastanku in popolnosti osnovnih sredstev. Naše ugotovitve je treba podkrepiti z dodatnimi preizkušnji podrobnosti, ki bodo odvisne od revizijskega cilja v zvezi z osnovnimi sredstvi.

Nadaljnji revizijski postopki: Z nadaljnimi preizkusi podrobnosti bodo revizijski cilji povezani z ugotavljanjem, ali opredmetena osnovna sredstva, izkazana v računovodskih izkazih podjetja, predstavljajo vsa opredmetena osnovna sredstva v lasti podjetja (obstoj in pravice) in ali so vsa odstranjena opredmetena osnovna sredstva pravilno izločena iz kontov. V zvezi z vrednotenjem je revizijski cilj ugotoviti, ali so vsa opredmetena osnovna sredstva navedena po nabavnih vrednostih in ali je amortizacija ustrezna, z analitičnimi postopki smo že potrdili popolnost stroškov amortizacije. V zvezi z razkritji moramo ugotoviti, ali so razkritja v povezavi z osnovnimi sredstvi v skladu z ZGD-1 in SRS.

3.2.6 Kratkoročne poslovne obveznosti

a) Vodoravna in navpična analiza saldov kratkoročnih poslovnih obveznosti za obravnavano leto s saldi preteklega leta

Opravljeni revizijski postopki: Opravili smo vodoravno in navpično analizo kontov kratkoročnih poslovnih obveznosti na dan 31. 12. 2010 in 31. 12. 2009 ter od podjetja dobili pojasnila za večje ali nenavadne spremembe.

Ugotovitve: Kratkoročne poslovne obveznosti na dan 31. 12. 2010 znašajo 25.457.237 EUR in predstavljajo v celotni strukturi bilančne vsote 20 %; v strukturi kratkoročnih in dolgoročnih obveznosti pa predstavljajo 40 %. V primerjavi s stanjem na dan 31. 12. 2009 so nižje za 1.061 TEUR oziroma za 4 %, glede na načrt podjetja za leto 2010 pa so nižje za 18 % (načrt 2010: 31.200 TEUR). Najbolj so se zmanjšale druge kratkoročne obveznosti, in sicer za 53 %, predvsem na račun nižjih kratkoročnih obveznosti za obresti, ki so nižje za 56 %. Pri podrobnejšem analitičnem pregledu kontov kratkoročnih obveznosti za obresti je razvidno, da so se glede na preteklo leto največ, za več kot 80 %, zmanjšale obračunane pogodbene obresti od posojil v državi.

Zaključek: Na podlagi analitičnih postopkov in razlage posloводства se nam zmanjšanje kratkoročnih poslovnih obveznosti zdi smiselno.

b) Vodoravna in navpična analiza saldov kratkoročnih obveznosti do dobaviteljev za obravnavano leto s saldi preteklega leta

Opravljeni revizijski postopki: Opravili smo vodoravno in navpično analizo kontov kratkoročnih obveznosti do dobaviteljev na dan 31. 12. 2010 in 31. 12. 2009 ter od podjetja dobili pojasnila za večje ali nenavadne spremembe.

Ugotovitve: Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev predstavljajo v strukturi kratkoročnih poslovnih obveznosti 93 %, od tega je 91 % obveznosti do dobaviteljev v Sloveniji. Glede na preteklo leto so kratkoročne obveznosti do dobaviteljev nižje za 739.125 EUR oziroma 3 %. Nižje so predvsem obveznosti do tujih dobaviteljev. Razlogi so naslednji:

- zmanjšanje nabave surovine iz tujine;
- v letu 2010 podjetje Analiza d.d. v tujini ni zakupilo medijskega prostora, kot je to storilo v letu 2009;
- nižji obseg poslovanja glede na preteklo leto;
- ugodnejši dobaviteljski pogoji (nižja cena surovine v letu 2010 v primerjavi z letom 2009).

Obveznosti do državnih institucij so se povečale za 10 %, predvsem na račun obveznosti za zemljiške prispevke, vodno povračilo in drugo, saj podjetje Analiza d.d. plačuje okoljske dajatve zaradi odvajanja industrijske odpadne vode – zneski obveznosti se nanašajo na štiri slovenske občine.

c) Izračun koeficienta obračanja obveznosti do dobaviteljev in dneve vezave obveznosti v obravnavanem in preteklem letu

Opravljeni revizijski postopki: Izračunali smo koeficient obračanja obveznosti do dobaviteljev in dneve vezave obveznosti za leti 2010 in 2009.

Ugotovitve:

- koeficient obračanja obveznosti do dobaviteljev 2010: 5,95
- dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev 2010: 61
- koeficient obračanja obveznosti do dobaviteljev 2009: 6,43
- dnevi vezave obveznosti do dobaviteljev 2009: 57.

Koeficient obračanja obveznosti do dobaviteljev je pokazatelj povprečnega plačilnega roka podjetja do svojih dobaviteljev. Dnevi obračanja obveznosti do dobaviteljev so v letu 2010 znašali 61 dni, kar je za 4 dni več kot v letu 2009.

Zaključek: Povprečni plačilni rok podjetja se je v letu 2010 podaljšal za štiri dni. Glede na to, da je podjetje podaljševalo plačilne roke z dobavitelji in podpisovali z njimi nove pogodbe, je 4-dnevno podaljšanje roka smiselno.

d) Promet z največjimi desetimi dobavitelji v letu 2010 in delež teh dobaviteljev v celotnem prometu

Opravljeni revizijski postopki: Od podjetja Analiza d.d. smo pridobili analitično evidenco nabav največjih desetih dobaviteljev letu 2010 in 2009 (Tabela 14) in ga analizirali.

Tabela 17: Analiza prometa z največjimi desetimi dobavitelji podjetja v letu 2010

<i>Dobavitelj</i>	<i>Promet v 2010</i>	<i>Delež v prometu 2010</i>	<i>Promet v letu 2009</i>	<i>Delež v prometu 2009</i>	<i>Promet v letu 2008</i>	<i>Indeks 2009/2008</i>	<i>Indeks 2010/2009</i>
dobavitelj 1	15.768.791	9,1%	17.229.908	4,7%	18.018.989	95,6	91,5
dobavitelj 2	10.683.362	6,2%	12.615.257	3,4%	9.593.043	131,5	84,7
dobavitelj 3	10.644.675	6,2%	12.653.565	3,4%	10.608.366	119,3	84,1
dobavitelj 4	7.258.152	4,2%	8.806.734	2,4%	7.551.989	116,6	82,4
dobavitelj 5	5.401.553	3,1%	0	0,0%	0		
dobavitelj 6	5.113.606	3,0%	5.132.750	1,4%	0		99,6
dobavitelj 7	4.994.061	2,9%	6.059.041	1,6%	5.507.667	110,0	82,4
dobavitelj 8	3.653.462	2,1%	3.223.638	0,9%	1.999.805	161,2	113,3
dobavitelj 9	3.420.706	2,0%	7.068.782	1,9%	7.225.178	97,8	48,4
dobavitelj 10	3.295.960	1,9%	3.102.505	0,8%	2.348.411	132,1	106,2
SKUPAJ DOBAVITELJI 1-10	70.234.328	40,7%	75.892.180	20,6%	62.853.448	120,7	92,5
SKUPAJ	172.645.332	100,0%	367.968.043	100,0%	316.664.647	116,2	46,9

Vir: revizijska dokumentacija

Ugotovitve: Pri analizi prometa z največjimi desetimi dobavitelji smo izračunali, da je njihov delež v prometu v letu 2010 40,7%. Pregled preteklih let, odkar smo revizorji podjetja Analiza d.d., kaže, da se promet z največjimi desetimi dobavitelji od leta 2008 veča, saj je takrat znašal slabih 17 %, v letu 2009 je znašal 20,6 %, v letu 2010 ta odstotek že presega 40 %. Devet izmed desetih največjih dobaviteljev je domačih dobaviteljev. Zaradi manjših likvidnostnih težav podjetja Analiza d.d. je to uspelo podaljšati plačilne roke za plačilo obveznosti za osnovno surovino, tako da so s tem uspeli podaljšati tekočo likvidnost (to je razvidno tudi iz kazalnika obračanja obveznosti do dobaviteljev).

e) Primerjava stopnje udeležbe v plačilo zapadlih kratkoročnih obveznosti do dobaviteljev v obravnavanem letu

Tabela 18: Analiza zapadlosti kratkoročnih obveznosti do dobaviteljev

Zapadlost v dnevih	Zapadle obveznosti	% zapadlosti
0 – 30 dni	-39.905,42	dobropisi
31 – 90 dni	33.887,33	14,33%
91 – 180 dni	-2.632,67	dobropisi
181 – 366 dni	58.129,12	24,58%
nad 367 dni	144.485,30	61,09%
Skupaj zapadlo	236.502	1,00%
Skupaj nezapadlo	23.436.731	
Skupaj kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	23.673.233	

Vir: revizijska dokumentacija

Ugotovitve: Podjetje Analiza d.d. ima le 1 % zapadlih kratkoročnih obveznosti do dobaviteljev. Nad 1 letom je zapadlih le 144.485 EUR kratkoročnih obveznosti do dobaviteljev. Večji znesek se nanaša na obveznost do slovenskega dobavitelja za obratna sredstva, kjer spor še ni rešen (tožba).

Zaključek: Ker ne gre za pomembne zapadle zneske, nadaljnji postopki v zvezi s starostno strukturo niso potrebni.

Nadaljnji revizijski postopki obsegajo preizkuse podrobnosti; preiskovanje pogodb z dobavitelji, časovni presek, poizvedovanje pri poslovodstvu, potrjevanje saldov, ponoven izračun, pregledovanje zapisnikov podjetja, pregled izdatkov po datumu revizije in druge. Z analitičnimi postopki smo preverjali in ugotavljali večja nepričakovana odstopanja, ki niso bila ugotovljena, kar je dobra podlaga za nadaljnje preizkuse podrobnosti v zvezi s poslovnimi obveznostmi.

3.2.7 Finančne obveznosti

a) Vodoravna in navpična analiza saldov finančnih obveznosti obravnavanega in preteklega leta

Opravljeni revizijski postopki: Izdelali smo vodoravno in navpično analizo saldov kratkoročnih in dolgoročnih finančnih obveznosti za leti 2010 in 2009 ter analizirali izsledke.

Ugotovitve: Celotne finančne obveznosti podjetja znašajo na 31. 12. 2010 31.165 TEUR oziroma predstavljajo 25 % celotnih obveznosti do virov sredstev. Dolgoročne finančne obveznosti podjetja Analiza d.d. znašajo 14.751.762 EUR oziroma 12 % obveznosti do virov sredstev, kratkoročne finančne obveznosti pa znašajo 16.413.131 EUR oziroma 13 % obveznosti do virov sredstev. Med kratkoročnimi finančnimi obveznostmi je tudi kratkoročni del dolgoročnih finančnih obveznosti, ki zapade v plačilo v letu 2011. Glede na preteklo leto so se dolgoročne finančne obveznosti zmanjšale za 5.853 TEUR oziroma 28 %, kar v celoti predstavlja kratkoročni del dolgoročnih obveznosti, ki se je prenesel na kratkoročne finančne obveznosti. Kratkoročne finančne obveznosti so se zmanjšale za 2.989 TEUR oziroma za 15 %, kar je posledica strategije razdolževanja podjetja. Podjetje Analiza d.d. je skladno z načrtom redno poravnalo vse obveznosti do bank, prav tako ni reprogramiralo nobenega posojila oziroma se na novo zadolževalo.

Zaključek: Podjetje je skladno s strategijo razdolževanja občutno znižalo kratkoročne finančne obveznosti. Na podlagi opravljene analize in razgovora s poslovodstvom so gibanja finančnih naložb v smeri razdolževanja in povečevanja lastniškega financiranja. S preizkusom podrobnosti je treba potrditi trditve poslovodstva.

b) Primerjava ocenjenih odhodkov za obresti (izračunane na podlagi pregleda posojilnih pogodb) z dejanskimi odhodki za obresti

Opravljene revizijske postopki: Primerjali smo ocenjene odhodke za obresti, ki smo jih izračunali na podlagi pregleda posojilnih pogodb, z dejanskimi odhodki za obresti.

Ugotovitve: Finančni odhodki, ki so povezani s prejetimi posojili, so v letu 2010 glede na leto 2009 nižji za 1.260.828 EUR oziroma 52 %, zaradi naslednjih razlogov:

- v letu 2010 občutno padla vrednost EURIBOR-ja (iz 2,973 % v začetku leta 2010 na 0,707 % na koncu leta 2010);
- podjetje je v letu 2010 odplačalo 3 dolgoročna in 2 kratkoročni posojili, saj se je zadolženost zmanjšala za 8.842 TEUR.

Na podlagi prejetih pogodb smo iz podatkov o višini obrestnih mer, vrsti EURIBOR-ja, višini glavnice in številu dni odplačevanja obresti ocenili višino plačanih obresti za vsa dolgoročna in kratkoročna posojila podjetja Analiza d.d.. Tako dobljene skupne obresti smo primerjali s knjiženimi odhodki za obresti za vsako posamezno posojilo.

Zaključek: Odstopanja med oceno in dejanskimi odhodki ne presegajo 2 %. Na podlagi opravljenih analitičnih postopkov ugotavljamo, da so odhodki za obresti popolni.

Nadaljnji revizijski postopki obsegajo preizkuse podrobnosti; njihov cilj je, da ugotovimo, ali so vse finančne obveznosti, ki obstajajo ali nastanejo na datum revizije, pravilno izkazane in sestavljene iz zneskov, ki zapadejo v plačilo po enem letu od datuma revizije (dolgoročne) ali do enega leta (kratkoročne). Preveriti je treba med drugim vse posojilne pogodbe in zavarovanja ter poročila.

4 Sklep

V sklepu zaključnega dela želim na kratko povzeti obravnavano tematiko s področja analitičnih postopkov in odgovoriti na vprašanje, ki sem si ga zastavila že v naslovu zaključnega dela: »Zbiranje revizijskih dokazov z analitičnimi postopki – kdaj in do kakšne mere?«.

Najpreprostejši odgovor na to vprašanje je ponazoritev učinkovitosti uporabe analitičnih postopkov v dveh skrajnih primerih. Analitični postopki bodo učinkovit in dober pripomoček za zbiranje dokazov v primerih, ko je za podjetje značilno veliko število transakcij, dober in dovršen računovodski program, ki ga je izdelala in ga vzdržuje tretja oseba izven podjetja, visoka razmejenost odgovornosti na pomembnih področjih v podjetju in učinkovite notranje kontrole. Nasprotno pa bo pridobivanje ustreznih in zanesljivih revizijskih dokazov primernejše in uporabnejše s preizkusom podrobnosti v primerih, ko je za podjetje značilno majhno število transakcij, možnost ročnega evidentiranja in popraviljanja poslovnih dogodkov v računovodski sistem, kar povečuje možnost naključnih napak ali

zavestnih prevar in omejene notranje kontrole. V tem primeru so analitični postopki preizkušanja podatkov neprimerni in neučinkoviti.

Med opisanima skrajnima primeroma obstaja vrsta podjetij, ki jih ne moremo uvrstiti v eno ali drugo skrajnost. Zato je presoja in odločitev revizorja, s katerimi postopki bo zbiral revizijske dokaze, zelo pomembna za samo izvedbo revidiranja, saj bodo le učinkoviti postopki, ki dajo revizorju prave dokaze, pripomogli k temu, da bo revizor izdal pravo mnenje o računovodskih izkazih. V zaključnem delu sem s pregledom analitičnih postopkov nakazala, kateri dejavniki so pomembni pri revizorjevi presoji te odločitve.

Na konkretnem primeru sem prikazala izvedbo nekaterih analitičnih postopkov. Ugotovili smo, da so bili izvedeni analitični postopki dobra podlaga za izvedbo preizkusa podrobnosti, vendar, zaradi pomembnosti večine postavk v računovodskih izkazih konkretnega podjetja, pri nobeni postavki na podlagi rezultatov izvedenih analitičnih postopkov nismo zaključili, da smo pridobili ustrezne in zadostne revizijske dokaze. V konkretnem primeru pri nekaterih postavkah nismo imeli na voljo dovolj razčlenjenih podatkov, na podlagi katerih bi lahko izvedli dodatne metode analitičnih postopkov. Kljub temu menim, da sem z zaključnim delom v veliki meri nakazala na možnosti izvajanja analitičnih postopkov v praksi ter hkrati opozorila na vse njihove prednosti in slabosti izvajanja pri revidiranju računovodskih izkazov.

In še odgovor na vprašanje »Zbiranje revizijskih dokazov z analitičnimi postopki – kdaj in do kakšne mere?«:

Z analitičnimi postopki preizkusa podrobnosti zbiramo revizijske dokaze:

- ko gre za velik obseg poslov in kjer med podatki obstajajo določena razmerja ter povezave med njimi;
- ko so notranje kontrole vzpostavljene in delujejo;
- ko je poslovanje revidiranega podjetja stabilno in deluje v zreli panogi;
- v velikih podjetjih;
- pri pomembnih postavkah;
- ko gre za velik obseg poslov, ki postanejo sčasoma predvidljivi;
- pri odkrivanju prevar in napak v računovodskih izkazih.

Predvsem so analitični postopki uporabni kot orodje za pridobitev splošnih ugotovitev o spremembah na posameznih postavkah, nepričakovanih nihanjih, odsotnosti nepričakovanih nihanj ali drugih nenavadnih postavkah na začetni in zaključni stopnji revizije. S tem revizor razvije domneve, ki temeljijo na razumevanju naročnikovega poslovanja in dejavnosti, v kateri posluje, nato te domneve primerja z zneski, ki jih je evidentiralo revidirano podjetje.

Z zaključnim delom sem torej prikazala, da so analitični postopki kot eden od revizijskih procesov lahko učinkoviti in primerni za zbiranje revizijskih dokazov, vendar mora revizor zaradi njihove specifičnosti uporabe in uporabnosti upoštevati okoliščine in dejavnike konkretne revizije računovodskih izkazov.

Literatura in viri

1. Bizjak, K., Volarič, J. & Kovač, V. (1995). *Kvantitativne metode pri revidiranju računovodskih izkazov*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije
2. Boynton, W. C. & Kell, W. G. (1996). *Modern Auditing*. New York: John Wiley & Sons
3. Gradivo za izobraževanje za pridobitev strokovnega naziva pooblaščen revizor (2010). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo
4. Koletnik, F. (1995). *Analiziranje računovodskih izkazov (bilanc)*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta
5. Koletnik, F. (2005). *Revidiranje*. Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta
6. Koskivaara, Eija (2004). Artificial Neural Networks In Analytical Review Procedures. *Managerial Auditing Journal* 2/19: 191 – 233
7. Mednarodni standardi revidiranja (2009). Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (IFAC)
8. Montgomery, R. H. (1990). *Montgomery's Auditing*. New York: John Wiley & Sons
9. McKee (1989). *Modern Analytical Auditing*. New York: Quorum Books
10. Ricchiute, D. N. (1992). *Auditing*. Cincinnati (Ohio): South-Western Publ..
11. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 118/2005, 9/06, 10/06 – popr., 20/06, 70/06, 75/06, 112/06 – popr., 114/06 - ZUE, 3/07, 22/07, 22/07, 12/08, 119/08, 126/08, 1/10, 33/10, 58/10, 85/10 – popr., 90/2010 – popr.)
12. Subramanyam, K. R. & Wild, J. J. (2009). *Financial statement Analysis*. New York: McGraw-Hill
13. Taylor, D. H. & Glezen, G. W (2007). *Revidiranje: zasnove in postopki*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije
14. Turk, I. (2007). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije
15. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 42/06, 60/06 – popr., 26/07 - ZSDU-B, 33/07 – ZSReg-B, 67/07 – ZTFI, 10/08, 68/08, 42/09, 33/11)
16. Žager, L. (1995). Uporaba analitičnih postopkov pri revidiranju računovodskih izkazov. *Revizor* 1995(4)

Priloge

Kazalo prilog

<i>PRILOGA 1: Vodilna tabela poslovnih prihodkov podjetja Analiza d.d.</i>	2
<i>PRILOGA 2: Vodilna tabela kratkoročnih terjatev do kupcev podjetja Analiza d.d.</i>	2
<i>PRILOGA 3: Vodilna tabela kratkoročnih obveznosti do zaposlencev podjetja Analiza d.d.</i>	3
<i>PRILOGA 4: Vodilna tabela stroškov dela podjetja Analiza d.d.</i>	3
<i>PRILOGA 5: Vodilna tabela opredmetenih osnovnih sredstev podjetja Analiza d.d.</i>	3
<i>PRILOGA 6: Vodilna tabela stroškov storitev podjetja Analiza d.d.</i>	3
<i>PRILOGA 7: Vodilna tabela dolgoročnih finančnih obveznosti podjetja Analiza d.d.</i>	4
<i>PRILOGA 8: Vodilna tabela kratkoročnih poslovnih obveznosti podjetja Analiza d.d.</i>	4
<i>PRILOGA 9: Vodilna tabela kratkoročnih poslovnih obveznosti dobaviteljev podjetja Analiza d.d.</i>	4
<i>PRILOGA 10: Vodilna tabela kratkoročnih obveznosti do države in drugih institucij Analiza d.d.</i>	4

PRILOGA 1: Vodilna tabela poslovnih prihodkov podjetja Analiza d.d.

<i>Konto</i>	<i>Vsebina</i>	<i>2010</i>	<i>2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Indeks</i>
Čisti prihodki od prodaje		180.781.948	198.695.798	-17.913.850	0,91
760	Prihodki od prodaje proizvodov in storitev doma	139.704.088	148.892.686	-9.368.412	0,88
761	Prihodki od prodaje proizvodov na tujem trgu	30.709.184	39.077.594	-8.368.412	0,79
762	Prihodki od prodaje trgovskega blaga doma	10.340.118	10.670.762	-330.644	0,97
763	Prih. od prodaje trg. blaga in mat. na tujem trgu	28.558	54.756	-26.198	0,52
Drugi poslovni prihodki		1.205.296	2.900.022	-1.694.726	0,42
766	Prihodki od porabe in odprave dolg. rezervacij	197.038	0	197.038	
768	Drugi prihodki, povezani s poslovnimi učinki	597.551	776.438	-178.888	0,77
769	Prevrednotovalni poslovni prihodki	410.707	2.123.584	-1.712.876	0,19

PRILOGA 2: Vodilna tabela kratkoročnih terjatev do kupcev podjetja Analiza d.d.

<i>Konto</i>	<i>Vsebina</i>	<i>31.12.2010</i>	<i>31.12.2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Indeks</i>
12000	Kratkoročne terjatve do kupcev v državi	19.202.594	22.139.553	-2.936.959	0,87
12001	Kratk. terjatve do kupcev v državi (pris. poravnava)	4.137	2.614	1.523	1,58
12010	Sporne/tožene kratkoročne terjatve - kupci v državi	1.703.567	1.813.544	-109.977	0,94
12012	Sporne in tožene terjatve: kupci v državi	87.944	96.844	-8.900	0,91
12013	Dvomljive in netožene terjatve: kupci v državi	18.583	8.487	10.096	2,19
120	Kratkoročne terjatve do kupcev v državi	21.016.825	24.061.042	-3.044.217	0,87
12100	Kratkoročne terjatve do kupcev v tujini	3.948.466	5.031.624	-1.083.158	0,78
12110	Sporne in tožene kratkoročne terjatve: kupci v tujini	33.462	33.462	0	1,00
12113	Dvomljive in netožene kratkoročne terjatve kupci v tujini	32.997	56.773	-23.776	0,58
12120	<i>Kratkoročne terjatve do kupcev v tujini - SKUPINA</i>	<i>1.775.856</i>	<i>1.257.618</i>	<i>518.238</i>	<i>1,41</i>
121	Kratkoročne terjatve do kupcev v tujini	5.790.781	6.379.477	-588.696	0,91
12900	Oslabitev toženih terjatev	-1.285.341	-1.523.695	238.354	0,84
12910	Oslabitev toženih terjatev 1	-506.171	-386.694	-119.477	1,31
12913	Oslabitev dvomljivih in netoženih	-18.583	-8.487	-10.096	2,19
12910	Oslabitev spornih in toženih tujina	-33.462	-33.462	0	1,00
12913	Oslabitev dvomljivih in netoženih tujina	-32.997	-56.773	23.776	0,58
12913	<i>Oslabitev skupina</i>	<i>-1.333.166</i>	<i>-132.947</i>	<i>-1.200.219</i>	<i>10,03</i>
129	Oslabitev vrednosti kratkoročnih terjatev do kupcev	-3.209.720	-2.142.058	-1.067.663	1,50
12	Kratkoročne terjatve do kupcev	23.597.886	28.298.461	-4.700.575	0,83

PRILOGA 3: Vodilna tabela kratkoročnih obveznosti do zaposlencev podjetja Analiza d.d.

<i>Kratkoročne obveznosti do zaposlencev</i>	<i>31.12.2010</i>	<i>31.12.2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Indeks</i>
Skupaj neto plače	651.663	649.945	1.718	1,00
Skupaj prispevki iz bruto plač	222.989	220.241	2.748	1,01
Skupaj dohodnina	125.243	123.401	1.842	1,01
Skupaj druge obveznosti do delavcev	145.326	137.766	7.560	1,05
Obv. za prisp. od drugih prej. iz del. razm., regres	1.421	1.645	-224	0,86
Obv. za davek od regresa, drugih prejemkov in sejni	845	1.846	-1.001	0,46
Obveznosti do zaposlenih	1.147.487	1.134.844	12.642	1,01
Skupaj	2.294.974	2.269.688	25.286	1,01

PRILOGA 4: Vodilna tabela stroškov dela podjetja Analiza d.d.

<i>Konto</i>	<i>Naziv</i>	<i>2010</i>	<i>2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Indeks</i>
470	Bruto plače zaposlenih	10.294.972	9.917.073	377.899	1,04
471	Nadomestila plač	1.586.455	1.784.934	-198.479	0,89
472	Dodatno pokojninsko zavarovanje	457.208	424.303	32.905	1,08
473	Regres, prehrana, odpravnine, prevoz	2.860.055	2.856.541	3.514	1,00
474	Prispevki na plače	2.039.626	1.933.632	105.994	1,05
475	Davek na izplačane plače	0	186.736	-186.736	0,00
47	Stroški dela	17.238.316	17.103.219	135.097	1,01

PRILOGA 5: Vodilna tabela opredmetenih osnovnih sredstev podjetja Analiza d.d.

<i>Konto</i>	<i>Naziv</i>	<i>31.12.2010</i>	<i>31.12.2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Ind.</i>
a)	ZEMLJIŠČA IN ZGRADBE	43.132.089	46.253.382	-3.121.293	0,93
02	Nepremičnine	71.198.450	70.395.228	803.222	1,01
03	Popravek in oslabitev vrednosti nepremičnin	-27.467.667	-23.963.048	-3.504.619	1,15
b)	PROIZVAJALNE NAPRAVE IN STROJI	14.107.714	9.507.084	4.600.630	1,48
c)	DRUGE NAPRAVE IN OPREMA	11.511.884	13.940.159	-2.428.275	0,83
d)	OOS, KI SE PRIDOBIVAJO	2.029.056	2.821.813	-792.757	0,72
04	Oprema in druga OOS	95.086.710	88.782.451	6.304.259	1,07
05	Popravek in oslabitev vrednosti opreme in drugih OOS	-68.098.295	-64.511.887	-3.586.408	1,06
130	Dani predujmi	61.547	1.822.118	-1.760.572	0,03
	SKUPAJ	70.780.744	72.522.438	-1.741.694	0,98

PRILOGA 6: Vodilna tabela stroškov storitev podjetja Analiza d.d.

<i>Konto</i>	<i>Naziv</i>	<i>2010</i>	<i>2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Indeks</i>
410	Storitve pri kooperaciji	845.202	901.667	-56.465	0,94
411	Storitve transporta, telefonov	9.156.804	10.071.651	-914.847	0,91
412	Storitve sprotnega vzdrževanja	4.811.432	4.312.950	498.482	1,12
413	Storitve najema	1.363.206	1.139.892	223.314	1,20
414	Potni stroški	167.877	151.435	16.442	1,11
415	Stroški bank in zavarovalnic	703.618	603.378	100.240	1,17
416	Osebne in intelektualne storitve	782.717	701.324	81.393	1,12
417	Stroški reklame in reprezentance	11.431.521	6.043.869	5.387.652	1,89
418	Avtorski honorarji, sejnine	147.932	122.096	25.836	1,21
419	Stroški špediterjev, varovanje, ...	3.996.354	4.475.686	-479.332	0,89
41	Skupaj stroški storitev	33.406.663	28.523.948	4.882.715	1,17

PRILOGA 7: Vodilna tabela dolgoročnih finančnih obveznosti podjetja Analiza d.d.

Dolgoročne finančne obveznosti				
<i>Naziv konta</i>	<i>31.12.2010</i>	<i>31.12.2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Indeks</i>
Dolgoročna posojila dobljena pri bankah v državi	20.604.517	28.487.195	-7.882.678	0,72
Druge dolgoročne finančne obveznosti	376	0	376	
Kratkoročni del dolgoročnih finančnih obveznosti	-5.853.131	-7.882.302	2.029.171	0,74
Skupaj dolgoročne finančne obveznosti	14.751.762	20.604.893	-5.853.131	0,72
Kratkoročne finančne obveznosti				
<i>Konto</i>	<i>31.12.2010</i>	<i>31.12.2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Indeks</i>
Kratkoročna posojila dobljena pri bankah v državi	10.560.000	11.520.000	-960.000	0,92
Kratkoročni del dolgoročnih finančnih obveznosti	5.853.131	7.882.302	-2.029.171	0,74
Skupaj kratkoročne finančne obveznosti	16.413.131	19.402.302	-2.989.171	0,85

PRILOGA 8: Vodilna tabela kratkoročnih poslovnih obveznosti podjetja Analiza d.d.

<i>Konto</i>	<i>Kratkoročne poslovne obveznosti</i>	<i>31.12.2010</i>	<i>31.12.2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Indeks</i>
	Kratkoročne poslovne obveznosti do družb v skupini	25.969	73.038	-47.069	0,36
22	Kratkoročne poslovne obveznosti do dobaviteljev	23.647.264	24.386.389	-739.125	0,97
23	Kratkoročne poslovne obveznosti na podlagi predujmov	118.153	114.982	3.171	1,03
25	Kratkoročne obveznosti do zaposlencev	1.147.487	1.134.844	12.643	1,01
26	Obveznosti do države in drugih institucij	239.685	218.212	21.473	1,10
28	Druge kratkoročne obveznosti	278.680	590.481	-311.801	0,47
	Skupaj	25.457.238	26.517.946	-1.060.708	0,96

PRILOGA 9: Vodilna tabela kratkoročnih obveznosti dobaviteljev podjetja Analiza d.d.

<i>Naziv konta</i>	<i>31.12.2010</i>	<i>31.12.2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Indeks</i>
Kratk.obvezn. do dobaviteljev za osnovna sredstva	871.788	831.157	40.631	1,05
Kratk.obvezn. do dobaviteljev za obratna sredstva	20.730.794	21.151.930	-421.136	0,98
Prehodni kto. za plačilo plačilnih kartic	295	118	177	2,49
Kratk.obvezn. do dobaviteljev za osnovna sredstva - tujina	143.371	138.000	5.371	1,04
Kratkoročne obvezn. do dobaviteljev za obratna sredstva - tujina	1.859.833	2.233.748	-373.915	0,83
Kratk.obvezn. do dobaviteljev za osnovna sredstva - SKUPINA	11.760	0	11.760	
Kratk.obvezn. do dobaviteljev za obratna sredstva - SKUPINA	14.210	73.038	-58.828	0,19
Kratk.obvezn. dobavitelji - tujina - Popravek TR	90	-491	581	-0,18
Kratk.obv.za nezarač.mat.in stor.-material	40.013	31.927	8.086	1,25
Kratk.obveznosti za nezaračunanane nabavne storitve	1.079	0	1.079	
Kratkoročne obveznosti do dobaviteljev	23.673.233	24.459.427	-786.194	0,97

PRILOGA 10: Vodilna tabela kratkoročnih obveznosti do države in drugih institucij Analiza d.d.

<i>Obveznosti do države in drugih institucij</i>	<i>31.12.2010</i>	<i>31.12.2009</i>	<i>Razlika</i>	<i>Indeks</i>
Obveznosti za obračunani DDV	0	30.350	-30.350	0,00
Obveznosti za DDV, carino in druge dajatve od zvoženega blaga	13.589	13.182	407	1,03
Kratkoročne obveznosti za prispevke izplačevalca	164.335	162.710	1.625	1,01
Kratkoročne obveznosti v zvezi z razdelitvijo poslovnega izida	10.291	8.275	2.016	1,24
Druge kratkoročne obveznosti do državnih in drugih institucij	51.470	3.695	47.775	13,93
SKUPAJ	239.685	218.212	21.473	1,10