

Mednarodni standard revidiranja

MSR 520

ANALITIČNI POSTOPKI



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 520 – *Analitični postopki*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 520 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 520 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 520 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 520, *Analytical Procedures*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 520 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 520 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 520 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 501 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934779-92-7

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 520**ANALITIČNI POSTOPKI**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo
15. decembra 2009 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1
Datum uveljavitve	2
Cilji	3
Opredelitev pojma	4
Zahteve	
Analitični postopki preizkušanja podatkov	5
Analitični postopki, ki pomagajo pri oblikovanju celovitega sklepa	6
Preiskovanje izidov analitičnih postopkov	7
Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo	
Opredelitev analitičnih postopkov	A1–A3
Analitični postopki preizkušanja podatkov	A4–A16
Analitični postopki, ki pomagajo pri oblikovanju celovitega sklepa	A17–A19
Preiskovanje izidov analitičnih postopkov	A20–A21

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 520 – *Analitični postopki* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod

Področje tega MSR

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjevo uporabo analitičnih postopkov kot postopkov preizkušanja podatkov (analitični postopki preizkušanja podatkov). Obravnava tudi revizorjevo odgovornost, da proti koncu revizije izvaja analitične postopke, ki pomagajo revizorju pri oblikovanju celovitega sklepa o računovodskih izkazih. MSR 315¹ obravnava uporabo analitičnih postopkov kot postopkov za ocenjevanje tveganj. MSR 330 vsebuje zahteve in navodila glede vrste, časa in obsega revizijskih postopkov kot odzivov na ocenjena tveganja; ti revizijski postopki lahko vključujejo analitične postopke preizkušanja podatkov.²

Datum uveljavitve

2. Ta MSR začne veljati za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilji

3. Revizorjevi cilji so:
 - a) pridobiti primerne in zanesljive revizijske dokaze, kadar uporablja analitične postopke preizkušanja podatkov, in
 - b) 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.

¹ MSR 315 – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*, odstavek 6(b).

² MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*, odstavek 6 in 18.

Opredelitev pojma

4. Za namene MSR pomeni izraz »analitični postopki« ovrednotenja računovodskih informacij, opravljena s proučevanjem verjetnih razmerij tako med računovodskimi kot tudi neračunovodskimi podatki. Analitični postopki obsegajo tudi tako preiskovanje, kot je potrebno za ugotovljena nihanja ali razmerja, ki niso v skladu z drugimi ustreznimi informacijami ali za bistven znesek odstopajo od pričakovanih vrednosti (Glej odstavke A1–A3.)

Zahteve

Analitični postopki preizkušanja podatkov

5. Pri načrtovanju in izvajanju analitičnih postopkov preizkušanja podatkov samostojno ali v povezavi s preizkusi podrobnosti kot postopkov preizkušanja podatkov v skladu z MSR 330,³ revizor: (Glej odstavka A4–A5.)
 - a) določi primernost posameznih analitičnih postopkov preizkušanja podatkov za dane uradne trditve ob upoštevanju ocenjenih tveganj pomembno napačne navedbe in morebitnih preizkusov podrobnosti za te uradne trditve; (Glej odstavka A6–A11.)
 - b) ovrednoti zanesljivost podatkov, iz katerih izhaja revizorjevo pričakovanje o knjiženih zneskih ali razmerjih, ob upoštevanju vira, primerljivosti ter vrste in pomembnosti razpoložljivih informacij in kontrol nad pripravo; (Glej odstavke A12–A14.)
 - c) izoblikuje pričakovanje za knjižene zneske ali razmerja in ovrednoti, ali je pričakovanje dovolj natančno za opredelitev napačne navedbe, ki utegne posamič ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami povzročiti pomembno napačno navedbo v računovodskih izkazih; (Glej odstavke A15.)
 - d) določi znesek tiste razlike med knjiženimi zneski in pričakovanimi vrednostmi, ki je še sprejemljiva brez

³ MSR 330, odstavek 18.

nadaljnega preiskovanja, kot ga zahteva odstavek 7. (Glej odstavek A16.)

Analitični postopki, ki pomagajo pri oblikovanju celovitega sklepa

6. Revizor proti koncu revizije izoblikuje in izvede analitične postopke, ki mu pomagajo pri oblikovanju celovitega sklepa, ali so računovodski izkazi skladni z njegovim poznavanjem organizacije ali ne. (Glej odstavke A17–A19.)

Preiskovanje izidov analitičnih postopkov

7. Če analitični postopki, izvedeni v skladu s tem MSR, pokažejo pomembna nihanja ali razmerja, ki se ne ujemajo z drugimi ustreznimi informacijami ali se za bistven znesek razlikujejo od pričakovanih vrednosti, revizor preišče te razlike:
 - a) s poizvedovanjem pri poslovodstvu in pridobivanjem ustreznih revizijskih dokazov glede na odgovore poslovodstva in
 - b) z izvajanjem drugih revizijskih postopkov, ki so v teh okoliščinah potrebni. (Glej odstavka A20–A21.)

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Opredelitev analitičnih postopkov (Glej odstavek 4.)

- A1. Analitični postopki vključujejo proučevanje primerjav računovodskih informacij organizacije, na primer s:
 - primerljivimi informacijami za prejšnja obdobja;
 - pričakovanimi izidi organizacije, kot so predračuni ali napovedi, ali revizorjevimi pričakovanji, kot je ocena amortizacije;
 - podobnimi panožnimi informacijami, kot je primerjava razmerja med prihodki od prodaje in terjatvami do kupcev v organizaciji s povprečjem v panogi ali z drugimi organizacijami primerljive velikosti v isti panogi.
- A2. Analitični postopki vključujejo tudi proučevanje razmerij, na primer:
 - med sestavinami računovodskih informacij, za katere se pričakuje, da bodo v skladu z napovedljivim vzorcem,

zasnovanim na izkušnjah organizacije, kot je odstotek bruto dobička;

- med računovodskimi informacijami in ustreznimi neračunovodskimi informacijami, kot je razmerje med stroški plač in številom zaposlenih.

A3. Za izvajanje analitičnih postopkov je mogoče uporabljati različne metode. Te metode se gibljejo od izvajanja preprostih primerjav do izvajanja zapletenih analiz z uporabo zahtevnih statističnih tehnik. Analitične postopke je mogoče uporabljati za konsolidirane računovodske izkaze, njihove sestavne dele in posamezne sestavine računovodskih informacij.

Analitični postopki preizkušanja podatkov (Glej odstavek 5.)

A4. Revizorjevi postopki preizkušanja podatkov na ravni uradne trditve so lahko preizkusi podrobnosti, analitični postopki preizkušanja podatkov ali kombinacija obojih. Odločitev, katere postopke kaže izvesti in ali uporabiti tudi analitične postopke preizkušanja podatkov, temelji na revizorjevi presoji o pričakovani uspešnosti in učinkovitosti razpoložljivih revizijskih postopkov za zmanjšanje revizijskega tveganja na ravni uradne trditve na sprejemljivo nizko raven.

A5. Revizor lahko pri poslovodstvu poizve o razpoložljivosti in zanesljivosti informacij, ki jih potrebuje za izvedbo analitičnih postopkov preizkušanja podatkov, in o izsledkih kakršnihkoli takšnih analitičnih postopkov, ki jih je opravila organizacija. Uporaba analitičnih podatkov, ki jih je pripravilo poslovodstvo, utegne biti učinkovita, če je revizor prepričan, da so bili primerno pripravljeni.

Primernost posameznih analitičnih postopkov za dane uradne trditve (Glej odstavek 5(a).)

A6. Analitični postopki preizkušanja podatkov so na splošno uporabnejši za velik obseg poslov, ki postanejo sčasoma predvidljivi. Uporaba načrtovanih analitičnih postopkov temelji na pričakovanju, da med podatki obstajajo in se nadaljujejo določena razmerja, če ni znanih nasprotnih razmer. Vseeno pa bo primernost posameznega analitičnega postopka odvisna od revizorjeve ocene, kako uspešen bo pri odkrivanju napačne navedbe, ki bi lahko sama zase ali skupaj z drugimi napačnimi navedbami povzročila pomembno napačne računovodske izkaze.

- A7. V nekaterih primerih je lahko celo preprost napovedovalni model uspešen kot analitični postopek. Če ima organizacija na primer znano število zaposlenih s stalnimi plačnimi postavkami v vsem obdobju, je lahko mogoče, da revizor uporabi te podatke za zelo natančno oceno skupnih stroškov plač v obdobju in tako pridobi revizijski dokaz za pomembno postavko v računovodskih izkazih ter zmanjša potrebo po izvajanju preizkušanja podrobnosti o plačah. Uporaba splošno priznanih panožnih kazalnikov (kot je stopnja dobička od prodaje za različne vrste organizacij pri poslovanju na drobno) je pogosto lahko uspešna pri analitičnih postopkih preizkušanja podatkov za pridobitev dokazov za podporo sprejemljivosti knjiženih zneskov.
- A8. Različne vrste analitičnih postopkov dajejo različne ravni zagotovil. Analitični postopki, ki na primer vključujejo napovedi skupnega prihodka od najemnin večstanovanjskega poslojja in upoštevajo višino najemnin, število stanovanj in stopnjo zasedenosti, lahko dajo prepričljiv dokaz ter odpravijo potrebo po nadaljnjem preverjanju s preizkušanjem podrobnosti, če so bili osnovni parametri ustrezno preverjeni. Nasprotno pa utegne izračun in primerjava odstotkov bruto marže kot sredstva za potrditev zneska prihodkov ponuditi manj prepričljiv dokaz, lahko pa je koristna podkrepitev, če se uporabi v kombinaciji z drugimi revizijskimi postopki.
- A9. Na določanje primernosti posameznih analitičnih postopkov preizkušanja podatkov vplivata vrsta uradne trditve in revizorjeva ocena tveganja pomembno napačne navedbe. Če je na primer nadzor nad obdelavo prodajnih nalogov pomanjkljiv, se utegne revizor pri uradnih trditvah v zvezi s terjatvami bolj zanašati na preizkuse podrobnosti kot na analitične postopke preizkušanja podatkov.
- A10. Posamezne analitične postopke preizkušanja podatkov je mogoče upoštevati kot primerne tudi, če se izvedejo preizkusi podrobnosti za isto uradno trditev. Pri pridobivanju revizijskih dokazov za uradno trditev glede vrednotenja saldov na kontih terjatev do kupcev lahko revizor na primer poleg izvajanja preizkusov podrobnosti glede poznejših denarnih prejemkov izvede še analitične postopke o starosti postavk na kontih kupcev, da ugotovi izterljivost terjatev.

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

A11. Povezave med posameznimi postavkami v računovodskih izkazih, ki se običajno obravnavajo pri reviziji gospodarskih organizacij, morda niso vedno ustrezne pri reviziji organov državne uprave ali drugih negospodarskih organizacij javnega sektorja; v številnih organizacijah javnega sektorja je na primer lahko malo neposrednih povezav med prihodki in odhodki. Poleg tega, ker izdatki za nabavo sredstev morda niso usredstveni, morda tudi ni povezav med izdatki, na primer za zaloge ali stalna sredstva in vrednostjo takšnih sredstev, izkazano v računovodskih izkazih. Morda tudi panožni podatki ali statistike, ki so koristni pri primerjavah, v javnem sektorju niso na voljo. Druge povezave pa so lahko ustrezne, na primer odstopanja v stroških pri gradnji enega kilometra ceste ali število nabavljenih vozil v primerjavi s številom izločenih vozil.

Zanesljivost podatkov (Glej odstavek 5(b).)

A12. Na zanesljivost podatkov vplivajo njihov vir in njihova vrsta ter okoliščine, v katerih so pridobljeni. Zato so pri določanju, ali so podatki zanesljivi za namene načrtovanja analitičnih postopkov preizkušanja podatkov, pomembne naslednje zadeve:

- a) vir razpoložljivih informacij; informacije so na primer običajno zanesljivejše, če so pridobljene od neodvisnih virov zunaj organizacije;⁴
- b) primerljivost razpoložljivih informacij; splošne panožne podatke bo na primer verjetno treba dopolniti, da bodo primerljivi s podatki organizacije, ki proizvaja in prodaja specializirane izdelke;
- c) vrsta in ustreznost razpoložljivih informacij; na primer, ali so bili predračuni sestavljeni kot pričakovani izidi, in ne kot cilji, ki jih je treba doseči;
- d) kontrole nad pripravo informacij, vzpostavljene za zagotovitev njihove popolnosti, točnosti in veljavnosti; na primer, kontrole nad pripravljanjem, pregledovanjem in utemeljevanjem predračunov.

⁴ MSR 500 – *Revizijski dokazi*, odstavek A31.

- A13. Revizor lahko prouči preizkušanje uspešnosti delovanja morebitnih kontrol v organizaciji nad pripravo informacij, ki jih revizor uporabi pri izvajanju analitičnih postopkov preizkušanja podatkov kot odziv na ocenjena tveganja. Kadar so take kontrole uspešne, ima revizor navadno večje zaupanje v zanesljivost informacij in zaradi tega tudi v izide analitičnih postopkov. Uspešnost delovanja kontrol nad neračunovodskimi informacijami je pogosto mogoče preizkusiti v povezavi z drugimi preizkusi kontrol. Organizacija lahko na primer pri vzpostavljanju kontrol nad postopki izstavljanja računov za prodajo vključi kontrole nad knjiženjem prodanih enot. V takih okoliščinah lahko revizor preizkusi uspešnost delovanja kontrol nad knjiženjem prodanih enot v povezavi s preizkusi uspešnosti delovanja kontrol nad postopki izstavljanja računov za prodajo. Druga možnost pa je, da revizor lahko prouči, ali so bile informacije revizijsko preizkušene. MSR 500 postavlja zahteve in daje navodila pri določanju revizijskih postopkov, ki jih je treba izvesti v zvezi z informacijami, namenjenimi za uporabo pri analitičnih postopkih preizkušanja podatkov.⁵
- A14. Zadeve, obravnavane v odstavkih A12(a)–A12(d), so pomembne ne glede na to, ali izvaja revizor analitične postopke preizkušanja podatkov v računovodskih izkazih organizacije ob koncu obdobja ali pa v vmesnem času in načrtuje izvajanje analitičnih postopkov preizkušanja podatkov za preostalo obdobje. MSR 330 postavlja zahteve in daje navodila glede postopkov preizkušanja podatkov, opravljenih v vmesnem času.⁶

Ovrednotenje, ali je pričakovanje dovolj natančno (Glej odstavek 5(c).)

- A15. Zadeve, pomembne pri revizorjevem ovrednotenju, ali je možno razviti dovolj natančno pričakovanje, da bo odkrita napačna navedba, ki bi lahko v povezavi z drugimi napačnimi navedbami povzročila pomembno napačne računovodske izkaze, vključujejo:
- točnost, s katero je mogoče napovedati pričakovane izide analitičnih postopkov preizkušanja podatkov; revizor na primer lahko pričakuje večjo skladnost pri primerjavi stopenj bruto dobička med obdobji kot pri primerjavi

⁵ MSR 500, odstavek 10.

⁶ MSR 330, odstavka 22–23.

posebej odobrenih stroškov, kot so stroški za raziskave ali oglaševanje;

- stopnjo, do katere je mogoče razčleniti informacije; analitični postopki preizkušanja podatkov so na primer lahko uspešnejši, kadar so uporabljeni za računovodske informacije posameznih odsekov delovanja ali za računovodske izkaze sestavnih delov razvejane organizacije, kot pa kadar so uporabljeni za računovodske izkaze organizacije kot celote;
- razpoložljivost tako računovodskih kot neračunovodskih informacij; revizor na primer lahko prouči, ali so za načrtovanje analitičnih postopkov preizkušanja podatkov na voljo računovodske informacije, kot so predračuni ali napovedi, in neračunovodske informacije, kot so število proizvedenih in prodanih enot; če so informacije na voljo, lahko revizor prouči tudi njihovo zanesljivost, kot je obravnavano v odstavkih A12–A13.

Znesek sprejemljive razlike med knjiženimi zneski in pričakovanimi vrednostmi (Glej odstavek 5(d).)

A16. Na revizorjevo določitev zneska razlike od pričakovanja, ki ga je mogoče sprejeti brez nadaljnega preiskovanja, vplivata pomembnost⁷ 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. MSR 330 zahteva od revizorja, da pridobi tem prepričljivejše revizijske dokaze, čim višja je revizorjeva ocena tveganja.⁸ S povečevanjem ocenjenega tveganja se torej zmanjšuje znesek razlike od pričakovanja, ki je brez nadaljnega preiskovanja še sprejemljiv, da se doseže zelena raven prepričljivosti dokazov.⁹

Analitični postopki, ki pomagajo pri oblikovanju celovitega sklepa (Glej odstavek 6.)

A17. Namen sklepov na podlagi izsledkov analitičnih postopkov, načrtovanih in izvedenih v skladu z odstavkom 6, je podkrepiti

⁷ MSR 320 – *Pomembnost pri načrtovanju in izvajanju revizije*, odstavek A13.

⁸ MSR 330, odstavek 7(b).

⁹ MSR 330, odstavek A19.

zaključke, sprejete med revizijo posameznih sestavnih delov ali sestavin računovodskih izkazov. To pomaga revizorju pri oblikovanju utemeljenih sklepov, ki so podlaga za revizorjevo mnenje.

- A18. Izsledki takih analitičnih postopkov lahko odkrijejo prej neprepoznano tveganje pomembno napačne navedbe. V takih okoliščinah mora revizor skladno z zahtevami MSR 315 ponovno pregledati revizorjevo oceno tveganj pomembno napačne navedbe in ustrezno prilagoditi nadaljnje načrtovane revizijske postopke.¹⁰
- A19. Analitični postopki, izvedeni v skladu z odstavkom 6, so lahko podobni tistim, ki bi bili uporabljeni kot postopki ocenjevanja tveganj.

Preiskovanje izidov analitičnih postopkov (Glej odstavek 7.)

- A20. Revizijske dokaze, ki se nanašajo na odgovore posloводства, je mogoče pridobiti z ovrednotenjem teh odgovorov ob upoštevanju revizorjevega poznavanja organizacije in njenega okolja ter z drugimi revizijskimi dokazi, pridobljenimi med revizijo.
- A21. Pokaže se lahko potreba po uporabi drugih revizijskih postopkov, če na primer posloводство ne more dati pojasnila ali če pojasnilo skupaj z revizijskimi dokazi, pridobljenimi v zvezi z odgovorom posloводства, velja za neustrezno.

¹⁰ MSR 315, odstavek 31.