

INTERNATIONAL FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

MEDNARODNA ZVEZA RAČUNOVODSKIH STROKOVNJAKOV

MEDNARODNI STANDARDI REVIDIRANJA
IN MEDNARODNA STALIŠČA O REVIDIRANJU

MSR 520
ANALITIČNI POSTOPKI

SLOVENSKI INŠTITUT ZA REVIZIJO



LJUBLJANA 2007

© International Federation of Accountants

Avtorske pravice za vse standarde, smernice, gradiva za razpravo in druge dokumente si pridržuje International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA, telefon +1 (212)286-9344, telefaks +1 (212)286-9570, internet <http://www.ifac.org>.

Vse pravice pridržane. Brez vnaprejšnje pisne privolitve Mednarodne zveze računovodskih strokovnjakov (MZRS) ni dovoljeno v nobeni obliki oziroma na noben način – ne elektronsko ne mehanično, s fotokopiranjem, s snemanjem ali drugače – ponatisniti, shraniti in ponovno uporabiti ali prenašati nobenega dela te izdaje.

Besedila MZRS v tej zbirki so prevedena v slovenščino pod nadzorom Slovenskega inštituta za revizijo in natisnjena z dovoljenjem MZRS. Potrjena besedila vseh dokumentov MZRS so tista, ki jih je MZRS objavil v angleščini.

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, New York 10017, USA; tel: +1 (212)286-9344, fax: +1 (212)286-9570, Internet: <http://www.ifac.org>.

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording, or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume have been translated into Slovene under the supervision of the Slovenian Institute of Auditors and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

MSR 520**ANALITIČNI POSTOPKI**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje.)*

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1–3
Vrsta in namen analitičnih postopkov	4–7
Analitični postopki kot postopki za oceno tveganja	8–9
Analitični postopki kot postopki preizkušanja podatkov	10–12
Analitični postopki pri celovitem ponovnem pregledu ob koncu revizije	13
Obseg opiranja na analitične postopke (14.–16. odstavek so bili izbrisani)	
Raziskovanje nenavadnih postavk	17–18

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 520 – Analitični postopki – je treba brati v povezavi s Predgovorom k mednarodnim standardom
--

* MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja – in MSR 500 – Revizijski dokazi – so bili povod za usklajevalna dopolnila k MSR 520. Ta usklajevalna dopolnila se uporabljajo za revizije računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2004 ali kasneje, in so vključena v besedilo MSR 520.

obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev, ki določa uporabo in veljavo MSR.

Uvod

1. Namen tega MSR je postaviti standarde in dati napotke za uporabo analitičnih postopkov med revizijo.
2. **Revizor uporablja analitične postopke kot postopke za oceno tveganja pri spoznavanju organizacije in njenega okolja ter pri celovitem ponovnem pregledu ob koncu revizije.** Analitični postopki se lahko uporabljajo tudi kot postopki preizkušanja podatkov.
3. "Analitični postopki" pomenijo ovrednotenje računovodskih informacij, opravljeno s proučevanjem verjetnih razmerij med računovodskimi in neračunovodskimi podatki. Analitični postopki obsegajo tudi raziskovanje ugotovljenih nihanj in razmerij, ki niso v skladu z drugimi ustreznimi informacijami ali se pomembno razlikujejo od napovedanih zneskov.

Vrsta in namen analitičnih postopkov

4. 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 prodajo in terjatvami do kupcev v organizaciji s povprečjem v panogi ali z drugimi organizacijami podobne velikosti v isti panogi.
5. Analitični postopki vključujejo tudi proučevanje razmerij med
 - posameznimi računovodskimi informacijami, za katere se pričakuje, da bodo v skladu z napovedljivim vzorcem, zasnovanim na izkušnjah organizacije, kot je odstotek kosmatega dobička;
 - računovodskimi informacijami in ustreznimi neračunovodskimi informacijami, kot je razmerje med stroški plač in številom zaposlenih.
6. Pri izvajanju naštetih postopkov je mogoče uporabljati različne metode. Te se gibljejo od preprostih primerjav do zapletenih analiz, za katere se uporabljajo zahtevne statistične tehnike. Analitične postopke

je mogoče uporabljati za konsolidirane računovodske izkaze, za računovodske izkaze sestavnih delov (kot so odvisne organizacije, oddelki ali odseki) in za posamezne računovodske informacije. Revizorjeva izbira revizijskih postopkov, metod in ravni uporabe je stvar strokovne presoje.

7. Analitični postopki se uporabljajo kot:

- (a) postopki za oceno tveganja pri spoznavanju organizacije in njenega okolja (8–9. odstavek);
- (b) postopki preizkušanja podatkov, če utegnejo biti uspešnejši in učinkovitejši kot preizkusi podrobnosti pri zmanjševanju tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve na sprejemljivo nizko raven (10–19. odstavek);
- (c) celovit ponovni pregled računovodskih izkazov ob koncu revizije (13. odstavek).

Analitični postopki kot postopki za oceno tveganja

8. Revizor uporablja analitične postopke kot postopke za oceno tveganja pri spoznavanju organizacije in njenega okolja. Uporaba analitičnih postopkov lahko nakaže podobo organizacije, o kateri pred tem revizor ni vedel ničesar, in mu pomaga pri ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe, tako da bo določil primerne vrsto, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov.

9. Pri analitičnih postopkih za ocenjevanje tveganja se uporabljajo tako računovodske kot tudi neračunovodske informacije, na primer razmerje med obsegom prodaje in ploščino prodajnega prostora ali količino prodanega blaga. 10. odstavek MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe – vsebuje dodatna navodila o uporabi analitičnih postopkov kot postopkov za oceno tveganja.

Analitični postopki kot postopki preizkušanja podatkov

10. Revizor načrtuje in izvaja postopke preizkušanja podatkov, da bi se odzval na z njimi povezane ocene tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve. Revizorjevi postopki preizkušanja podatkov na ravni uradne trditve lahko izhajajo iz preizkusov podrobnosti, iz analitičnih postopkov preizkušanja podatkov ali iz kombinacije obeh. Odločitev, katere postopke kaže uporabiti za doseg nekega posameznega namena revizije, temelji na revizorjevi

presoji o pričakovani uspešnosti in učinkovitosti razpoložljivih postopkov za zmanjšanje ocenjenega tveganja pomembno napačne navedbe na ravni uradne trditve na sprejemljivo nizko raven.

11. Revizor se praviloma pozanima pri poslovodstvu o razpoložljivosti in zanesljivosti informacij, ki jih potrebuje za izvedbo analitičnih postopkov preizkušanja podatkov, in o izsledkih morebitnih takšnih postopkov, ki jih je opravila organizacija. Uporaba analitičnih podatkov, ki jih je pripravila organizacija, utegne biti učinkovita, če je revizor prepričan, da so bili ustrezno pripravljani.

12. Ko revizor načrtuje in izvaja analitične postopke kot postopke preizkušanja podatkov, mora upoštevati vrsto dejavnikov, kot so:

- primernost uporabe analitičnih postopkov preizkušanja podatkov za dane uradne trditve (12. a in 12. b odstavek);
- zanesljivost bodisi notranjih bodisi zunanjih podatkov, iz katerih izhaja pričakovanje knjiženih zneskov ali razmerij (12. c in 12. d odstavek);
- ali je pričakovanje dovolj natančno za opredelitev pomembno napačne navedbe na želeni ravni zagotovila (12. e odstavek);
- znesek morebitne sprejemljive razlike med knjiženimi zneski in med pričakovanimi vrednostmi (12. f odstavek).

Primernost uporabe analitičnih postopkov preizkušanja podatkov za dane uradne trditve

12. a Analitični postopki preizkušanja podatkov so na splošno uporabnejši za velik obseg poslov, ki postanejo sčasoma predvidljivi. Uporaba analitičnih postopkov preizkušanja podatkov temelji na pričakovanju, da med podatki odnosi obstajajo in se nadaljujejo, če niso znani pogoji o nasprotnem. Prisotnost teh odnosov daje revizijski dokaz glede popolnosti, točnosti in nastanka poslov, ki jih je zajel informacijski sistem organizacije pri pripravi informacije. Vseeno pa je zanašanje na izide analitičnih postopkov preizkušanja podatkov odvisno od revizorjeve ocene tveganja, da lahko analitični postopki prikažejo odnose kot pričakovane, čeprav dejansko obstaja pomembno napačna navedba.

12. b Pri določanju primernosti analitičnih postopkov preizkušanja podatkov upošteva revizor naslednje:

- a) *Ocenitev tveganja pomembno napačne navedbe.* Revizor pri določanju, ali so analitični postopki preizkušanja podatkov

primerni, upošteva poznavanje organizacije in njenega notranjega kontroliranja, pomembnost in verjetnost napačne navedbe pri vključenih postavkah ter vrsto uradne trditve. Na primer, če je nadzor nad obdelavo prodajnih nalogov slab, se utegne revizor pri uradnih trditvah v zvezi s terjatvami bolj zanašati na preizkuse podrobnosti kot na analitične postopke preizkušanja podatkov. Pri drugem primeru, kadar so stanja zalog pomembna, revizor običajno ne upošteva analitičnih postopkov preizkušanja podatkov, ko izvaja revizijske postopke glede uradne trditve o obstoju. MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja – daje napotek, da so v primerih, ko obravnavanje bistvenih tveganj sestoji samo iz postopkov preizkušanja podatkov, primerni revizijski postopki za obravnavanje takih bistvenih tveganj samo preizkusi podrobnosti ali pa kombinacija preizkusov podrobnosti in analitičnih postopkov preizkušanja podatkov.

- b) *Vsak preizkus podrobnosti v zvezi z isto uradno trditvijo.* Analitični postopki preizkušanja podatkov se tudi lahko ocenjujejo kot primerni, če se izvajajo preizkusi podrobnosti za isto uradno trditev. Na primer, ko se revidira unovčljivost terjatev do kupcev, lahko revizor izvede analitične postopke preizkušanja podatkov o starosti postavk na računih kupcev poleg preizkusov podrobnosti v zvezi s kasnejšimi prejemki.

Zanesljivost podatkov

12. c Zanesljivost podatkov je odvisna od njihovega izvora in njihove vrste ter od okoliščin, v katerih so pridobljeni. Pri določanju, ali so podatki zanesljivi za namene določanja analitičnih postopkov preizkušanja podatkov, ocenjuje revizor naslednje:

- a) *izvor razpoložljivih informacij* – na primer informacija je običajno zanesljivejša, če je pridobljena od neodvisnih virov zunaj organizacije;
- b) *primerljivost razpoložljivih informacij* – na primer obsežne panožne podatke bo treba verjetno dopolniti, da bi bili 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 namesto kot cilji, ki jih je treba doseči;

- d) *nadzor nad pripravo informacij* – na primer nadzor nad pripravljanjem, pregledovanjem in utemeljevanjem predračunov.

12. d Revizor prouči morebitno preizkušanje kontrol v organizaciji nad pripravo informacij, ki jih uporabi v analitičnih postopkih preizkušanja podatkov. Kadar so take kontrole učinkovite, ima revizor večje zaupanje v zanesljivost informacij in zaradi tega v izide analitičnih postopkov preizkušanja podatkov. Kontrole nad neračunovodskimi informacijami je pogosto mogoče preizkusiti v povezavi z drugimi preizkusi kontrol. Na primer organizacija utegne pri vzpostavljanju kontrol nad postopki izstavljanja računov prodaje vključiti kontrole nad knjiženjem prodanih enot. V takih okoliščinah bi lahko revizor preizkusil učinkovitost delovanja kontrol nad knjiženjem prodanih enot v povezavi s preizkusi učinkovitosti delovanja kontrol nad postopki izstavljanja računov prodaje. Druga možnost pa je, da revizor prouči, ali so bile informacije revizijsko preizkušene v tekočem ali predhodnem obdobju. Pri določanju revizijskih postopkov za informacije, za katere predvideva analitične postopke preizkušanja podatkov, upošteva revizor navodila v 11. odstavku MSR 500 – Revizijski dokazi.

Ali je pričakovanje dovolj natančno

12. e Pri ocenjevanju, ali je možno razviti dovolj natančno pričakovanje, da bo odkrita pomembno napačna navedba pri želeni ravni zagotovila, upošteva revizor naslednje dejavnike:

- *Točnost, s katero je mogoče napovedati pričakovane izide analitičnih postopkov preizkušanja podatkov.* Na primer, revizor običajno pričakuje večjo stanovitnost pri primerjavi kosmatega dobička med obdobji kot pri primerjavi upravičenih stroškov, kot so stroški za raziskave ali oglaševanje.
- *Stopnja, do katere je mogoče razčleniti informacijo.* Na primer analitični postopki preizkušanja podatkov so lahko učinkovitejši, kadar se uporabljajo za računovodske informacije posameznih sestavin delovanja ali za računovodske izkaze sestavnih delov razvejane organizacije, kot pa, kadar se uporabljajo za računovodske izkaze organizacije kot celote.
- *Razpoložljivost tako računovodskih kot neračunovodskih informacij.* Na primer revizor prouči, ali so na voljo

računovodske informacije, kot so predračuni ali napovedi, in neračunovodske informacije, kot so število proizvedenih in prodanih enot, za načrtovanje analitičnih postopkov preizkušanja podatkov. Če so informacije na voljo, revizor prouči tudi njihovo zanesljivost, kot je obravnavano v 12. c in 12. d odstavku.

Sprejemljiv znesek razlike med knjiženimi zneski in pričakovanimi vrednostmi

12. f Pri načrtovanju in izvajanju analitičnih postopkov preizkušanja podatkov revizor oceni znesek razlike od pričakovanja, ki ga je mogoče sprejeti brez nadaljnega preiskovanja. Na to oceno vplivata predvsem pomembnost in skladnost z ustrezno ravniyo zagotovila. Določanje tega zneska vključuje upoštevanje možnosti, da kombinacija napačnih navedb v določenih saldih na kontih, vrstah poslov ali razkritjih lahko skupno povzroči nesprejemljiv znesek. Revizor zviša želeno raven zagotovila ob povečanem tveganju pomembno napačne navedbe tako, da zmanjša znesek razlike od pričakovanja, ki je sprejemljiv brez nadaljnega preiskovanja. Spodnja 17. in 18. odstavek obravnavata revizorjev odziv, kadar znesek razlike med pričakovano vrednostjo in knjiženo vrednostjo presega znesek, ki je sprejemljiv brez nadaljnega preiskovanja.

12. g. Kadar revizor izvaja postopke preizkušanja podatkov med obdobjem in načrtuje izvajanje analitičnih postopkov preizkušanja podatkov glede na celotno obdobje, prouči, kako zadeve, obravnavane v 12. a–12. f odstavku, vplivajo na sposobnost pridobivanja zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov za preostali del obdobja. To vključuje oceno, ali so stanja na koncu obdobja za posamezne vrste poslov ali salde na kontih razumno napovedljiva glede zneska, sorazmernega pomena in sestave. Za dodatna navodila glej MSR 330, 56.–61. odstavek.

Analitični postopki pri celovitem ponovnem pregledu ob koncu revizije

13. **Revizor opravi analitične postopke ob koncu ali blizu konca revizije, kadar oblikuje celovit sklep, ali so računovodski izkazi kot celota skladni z njegovim poznavanjem organizacije.** Namen sklepov na podlagi izsledkov takšnih revizijskih postopkov je podkrepiti sklepe, oblikovane med revizijo posameznih sestavin ali postavk v računovodskih izkazih, ter pomagati pri pridobivanju

celovitega sklepa o utemeljenosti računovodskih izkazov. Lahko pa odkrijejo tudi predhodno neprepoznano tveganje pomembno napačne navedbe. V takih okoliščinah se utegne zgoditi, da mora revizor na podlagi ponovne presoje ocenjenih tveganj znova ovrednotiti načrtovane revizijske postopke za vse ali za nekatere vrste poslov, salde na kontih ali razkritja in z njimi povezane uradne trditve.

14.–16. 14., 15. in 16. odstavek so bili izbrisani z uveljavitvijo *Standardov o revizijskem tveganju*.¹

Raziskovanje nenavadnih postavk

17. Če analitični postopki pokažejo pomembna nihanja ali razmerja, ki se ne ujemajo z drugimi ustreznimi informacijami ali se razlikujejo od napovedanih zneskov, revizor preišče in pridobi ustrezna pojasnila in primerne podkrepitvene revizijske dokaze.

18. Preiskovanje nenavadnih nihanj in povezav se praviloma začne s poizvedovanjem pri poslovodstvu, ki mu sledita:

(a) podkrepitev odgovorov poslovodstva, na primer z njihovim primerjanjem z revizorjevim poznavanjem organizacije in drugimi revizijskimi dokazi, pridobljenimi med revizijo; ter

(b) proučitev potrebe po uporabi drugih revizijskih postopkov, ki temeljijo na izsledkih takšnih poizvedovanj, če poslovodstvo ne zagotovi pojasnila ali če pojasnilo ne velja kot ustrezno.

Pogled iz zornega kota javnega sektorja

1. Povezave med posameznimi postavkami v računovodskih izkazih, ki se običajno obravnavajo pri reviziji gospodarskih organizacij, niso vedno ustrezne za revizijo državnih ali drugih negospodarskih organizacij javnega sektorja; na primer v številnih takšnih organizacijah javnega sektorja je pogosto malo neposrednih povezav med prihodki in odhodki. Poleg tega, ker so zneski v zvezi s pridobitvijo sredstev

¹ *Standardi o revizijskem tveganju* obsegajo MSR 315 – Spoznavanje organizacije in njenega okolja ter ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, MSR 330 – Revizorjevi postopki kot odgovor na ocenjena tveganja – in MSR 500 – Revizijski dokazi. *Standardi o revizijskem tveganju* so bili povod za usklajevalna dopolnila k temu in drugim MSR.

pogosto neusredstveni, tudi ni povezav med odhodki, povezanimi na primer z zalogami ali stalnimi sredstvi, in vrednostjo takšnih sredstev, ki je izkazana v računovodskih izkazih. Povrhu v javnem sektorju panožni podatki ali statistike, ki so koristni pri primerjavah, niso na voljo. Toda druge povezave so lahko ustrezne, na primer spremembe stroškov gradnje enega kilometra ceste ali število pridobljenih vozil v primerjavi s številom odsluženih vozil. Kjer je ustrezno, so potrebne primerjave z razpoložljivimi panožnimi podatki in statistiko zasebnega sektorja. V nekaterih primerih utegne biti ustrezno tudi, da revizor vzpostavi domačo bazo podatkov z informacijami, na katere se lahko sklicuje.