

MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 520
ANALYTICKÉ POSTUPY

(Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia
začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr)

OBSAH

	Odsek
Úvod	
Rozsah pôsobnosti tohto ISA	1
Dátum nadobudnutia účinnosti.....	2
Ciele	3
Definícia.....	4
Požiadavky	
Substantívne analytické postupy	5
Analytické postupy nápomocné pri vytváraní celkového záveru.....	6
Preskúmanie výsledkov analytických postupov	7
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Definícia analytických postupov	A1 – A3
Substantívne analytické postupy	A4 – A16
Analytické postupy nápomocné pri vytváraní celkového záveru.....	A17 – A19
Preskúmanie výsledkov analytických postupov	A20 – A21

Medzinárodný audítorský štandard (ISA) 520 „Analytické postupy“ treba vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“.

Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá analytickými postupmi, ktoré auditor používa ako substantívne postupy („substantívne analytické postupy“). Zaoberá sa tiež zodpovednosťou audítora za vykonanie analytických postupov tesne pred koncom auditu, ktoré audítorovi pomôžu pri vytváraní celkového záveru o finančných výkazoch. ISA 315 (revidované znenie)¹ sa zaoberá používaním analytických postupov ako postupov na posúdenie rizík. ISA 330 zahŕňa požiadavky a usmernenie týkajúce sa charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu auditorských postupov ako reakcie na posúdené riziká. Tieto auditorské postupy môžu zahŕňať substantívne analytické postupy².

Dátum nadobudnutia účinnosti

2. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobie začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

Ciele

3. Cieľom audítora je:
 - a) pri používaní substantívnych analytických postupov získať relevantné a spoľahlivé auditorské dôkazy,
 - b) vypracovať a vykonať tesne pred koncom auditu analytické postupy, ktoré audítorovi pomôžu pri vytváraní celkového záveru o tom, či finančné výkazy zodpovedajú jeho poznatkom o účtovnej jednotke.

Definícia

4. Na účely ISA znamená výraz „analytické postupy“ (*analytical procedures*) vyhodnotenie finančných informácií na základe analýzy prijateľnosti vzťahov medzi finančnými a nefinančnými údajmi. Súčasťou analytických postupov je aj potreba preskúmať zistené výkyvy alebo vzťahy, ktoré nie sú konzistentné s ostatnými relevantnými informáciami, alebo sa významne líšia od predpokladaných hodnôt. (pozri: odseky A1 až A3)

Požiadavky

Substantívne analytické postupy

5. Pri vypracúvaní a vykonávaní substantívnych analytických postupov, samostatne alebo v kombinácii s testami detailov, ako substantívnych postupov v súlade s ISA 330³, auditor: (pozri: odseky A4 až A5)
 - a) zistí, či sú konkrétne substantívne analytické postupy vhodné pre dané tvrdenia, pričom zohľadní prípadné posúdené riziká významných nesprávností a testy detailov pre tieto tvrdenia; (pozri: odseky A6 až A11)
 - b) vyhodnotí spoľahlivosť údajov, na základe ktorých očakáva zaúčtované sumy alebo ukazovatele, pričom berie do úvahy zdroj, porovnateľnosť, charakter a relevantnosť dostupných informácií a kontroly zamerané na ich prípravu; (pozri: odseky A12 až A14)
 - c) urobí si predstavu o tom, aké zaúčtované sumy a ukazovatele má očakávať a vyhodnotí, či je očakávanie dostatočne presné, aby sa dala identifikovať nesprávnosť, ktorá individuálne alebo súhrnne spolu

¹ ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“, odsek 6 písm. b).

² ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“, odseky 6 a 18.

³ ISA 330, odsek 18.

s inými nesprávnosťami môže spôsobiť, že finančné výkazy budú obsahovať významnú nesprávnosť; a (pozri: odsek A15)

- d) určí sumu pre všetky rozdiely medzi zaúčtovanými sumami a očakávanými hodnotami, ktorá je akceptovateľná bez ďalšieho skúmania vyžadovaného podľa odseku 7. (pozri: odsek A16)

Analytické postupy nápomocné pri vytváraní celkového záveru

6. Audítor tesne pred koncom auditu vypracuje a vykoná analytické postupy, ktoré mu pomôžu pri vytváraní celkového záveru o tom, či finančné výkazy zodpovedajú jeho poznatkom o účtovnej jednotke. (pozri: odseky A18 a A19)

Preskúvanie výsledkov analytických postupov

7. Keď sa analytickými postupmi vykonanými v súlade s týmto ISA zistia výkyvy alebo vzťahy, ktoré nie sú konzistentné s ostatnými relevantnými informáciami, prípadne sa značne líšia od očakávaných hodnôt, audítor takéto rozdiely preskúma tým, že:
 - a) si od manažmentu vyžiada informácie a získa vhodné audítorské dôkazy týkajúce sa odpovedí manažmentu a
 - b) vykonaná ďalšie audítorské postupy, ktoré sú za daných okolností nevyhnutné. (pozri: odseky A20 a A21)

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Definícia analytických postupov (pozri: odsek 4)

- A1. Súčasťou analytických postupov je zváženie finančných informácií účtovnej jednotky v porovnaní napríklad s:
 - porovnateľnými informáciami z minulých období,
 - predpokladanými výsledkami účtovnej jednotky, napríklad s rozpočtami alebo prognózami, alebo očakávaniami audítora, napríklad s odhadovanou výškou odpisov,
 - podobnými informáciami v rámci odvetvia, napríklad porovnanie pomeru tržieb k pohľadávkam s priemernými hodnotami v danom odvetví alebo s hodnotami iných subjektov porovnateľnej veľkosti v tom istom odvetví.
- A2. Analytické postupy zahŕňajú aj posúdenie vzťahov, napríklad:
 - medzi prvkami finančných informácií, pri ktorých sa očakáva, že budú zodpovedať modelu, ktorý sa dá predvídať na základe skúsenosti účtovnej jednotky, napríklad percento hrubej marže,
 - medzi finančnými informáciami a príslušnými nefinančnými informáciami, napríklad medzi mzdovými nákladmi a počtom zamestnancov.
- A3. Pri vykonávaní analytických postupov sa dajú použiť rozličné metódy. Tieto metódy siahajú od jednoduchých porovnaní až po vykonanie zložitých analýz, pri ktorých sa uplatnia progresívne štatistické techniky. Analytické postupy sa dajú aplikovať na konsolidované finančné výkazy, komponenty a aj na jednotlivé prvky informácií.

Substantívne analytické postupy (pozri: odsek 5)

- A4. Substantívnymi postupmi, ktoré audítor použije na úrovni tvrdení, môžu byť testy detailov, substantívne analytické postupy, prípadne kombinácia oboch. Rozhodnutie o tom, ktoré audítorské postupy sa vykonajú, vrátane toho, či sa použijú substantívne analytické postupy, vychádza z audítorovho posúdenia očakávanej účinnosti a efektívnosti dostupných audítorských postupov zameraných na zníženie rizika auditu na úrovni tvrdení na prijateľne nízku úroveň.
- A5. Audítor si môže od manažmentu vyžiadať informácie o dostupnosti a spoľahlivosti informácií potrebných na uplatnenie substantívnych analytických postupov, ako aj o výsledkoch všetkých takýchto analytických postupov, ktoré vykonala účtovná jednotka. Pre audítora môže byť účinné používať analytické údaje vypracované manažmentom, musí sa však presvedčiť, že údaje sú vypracované správne.

Vhodnosť konkrétnych analytických postupov pre dané tvrdenia [pozri: odsek 5 písm. a)]

- A6. Substantívne analytické postupy sa vo všeobecnosti lepšie aplikujú na veľké objemy transakcií, ktoré majú sklon stať sa s postupom času predvídateľnými. Uplatnenie plánovaných analytických postupov vychádza z očakávaní, že medzi údajmi existujú a pokračujú vzťahy, kým nenastanú známe podmienky, ktoré by spôsobili opak. Vhodnosť konkrétneho analytického postupu však bude závisieť od audítorovho posúdenia účinnosti postupu pri odhaľovaní nesprávnosti, ktorá môže samostatne alebo súhrnne s ostatnými nesprávnosťami spôsobiť, že finančné výkazy budú obsahovať významnú nesprávnosť.
- A7. V niektorých prípadoch sa môže aj jednoduchý prediktívny model osvedčiť ako analytický postup. Napríklad, keď účtovná jednotka počas účtovného obdobia zamestnáva známy počet zamestnancov za fixné platy, audítor môže tieto údaje s veľkou mierou presnosti použiť na odhad celkových mzdových nákladov za dané obdobie, čím získa audítorské dôkazy pre dôležitú položku finančných výkazov a zníži potrebu vykonať testy detailov týkajúcich sa miezd. Uznávané obchodné ukazovatele (ako hrubá marža pre rozličné typy maloobchodných spoločností) sa pri substantívnych analytických postupoch často dajú účinne použiť na získanie dôkazov podporujúcich primeranosť zaúčtovaných súm.
- A8. Rozličné typy analytických postupov poskytujú rozličnú mieru uistenia. Analytické postupy týkajúce sa, napríklad, predikcie celkových výnosov z prenájmu budovy rozdelenej na byty môžu, zohľadňujúc sadzby nájomného, počty bytov a podiel neprenajatých bytov, poskytnúť presvedčivé dôkazy a eliminovať potrebu ďalšieho overovania pomocou testov detailov za predpokladu, že jednotlivé prvky sú vhodne overené. Naopak, výpočet a porovnanie percenta hrubej marže ako prostriedku na potvrdenie výšky výnosov môže poskytnúť dôkaz, ktorý bude menej presvedčivý, ale keď sa použije v kombinácii s inými audítorskými postupmi, môže byť vhodným potvrdením.
- A9. Rozhodnutie, či sú konkrétne substantívne analytické postupy vhodné, závisí od charakteru tvrdenia a audítorovho posúdenia rizík významných nesprávností. Napríklad, ak sú kontroly zamerané na spracovanie objednávok na predaj nepostačujúce, audítor sa môže viac spoliehať na testy detailov než na substantívne analytické postupy pre tvrdenia týkajúce sa pohľadávok.
- A10. Konkrétne substantívne analytické postupy sa môžu považovať za vhodné, keď sa pre to isté tvrdenie vykonávajú aj testy detailov. Napríklad, keď audítor získava audítorské dôkazy pre tvrdenie týkajúce sa ocenenia zostatkov pohľadávok, môže popri testoch detailov v súvislosti s následným inkasom pohľadávok uplatniť aj analytické postupy zamerané na vekovú štruktúru pohľadávok, aby určil ich vymožiteľnosť.

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora

A11. Vzťahy medzi jednotlivými položkami finančných výkazov tradične brané do úvahy pri audite obchodných spoločností nemusia byť vždy relevantné pri audite štátnych alebo iných nepodnikateľských subjektov z verejného sektora, napríklad v mnohých subjektoch z verejného sektora zriedka existujú priame vzťahy medzi výnosmi a nákladmi. Navyše, keďže náklady na obstaranie majetku nemusia byť aktivované, nemusí existovať vzťah medzi nákladmi na obstaranie, napríklad, zásob a dlhodobých aktív, a výškou týchto položiek majetku vykázanou vo finančných výkazoch. Takisto vo verejnom sektore nemusia byť k dispozícii na účely porovnania odvetvové údaje alebo štatistiky. Relevantné však môžu byť iné vzťahy, napríklad odchýlky nákladov na výstavbu jedného kilometra ciest alebo počet zakúpených vozidiel v porovnaní s počtom vyradených vozidiel.

Spôľahlivosť údajov [pozri: odsek 5 písm. b)]

A12. Spôľahlivosť údajov je ovplyvnená ich zdrojom a charakterom a závisí od okolností, za ktorých sa údaje získali. Pri rozhodovaní o spôľahlivosti údajov na účely vypracovania podoby substantívnych analytických postupov sú teda relevantné tieto skutočnosti:

- zdroj dostupných informácií. Napríklad, informácie môžu byť spoľahlivejšie, keď sa získajú z nezávislých zdrojov mimo účtovnej jednotky⁴,
- porovnateľnosť dostupných informácií. Napríklad, obsiahle odvetvové údaje možno bude treba doplniť, aby boli porovnateľné s údajmi účtovnej jednotky, ktorá vyrába a predáva špeciálne výrobky,
- charakter a relevantnosť dostupných informácií. Napríklad, či sa rozpočty vypracovali ako výsledky, ktoré treba očakávať, alebo ako ciele, ktoré treba dosiahnuť,
- kontroly zamerané na prípravu informácií, ktoré majú zabezpečiť ich úplnosť, presnosť a platnosť. Napríklad, kontroly zamerané na zostavenie, preverovanie a dodržiavanie rozpočtov.

A13. Audítor môže zvážiť test účinného fungovania prípadných kontrol účtovnej jednotky zameraných na prípravu informácií, ktoré audítor používa pri vykonávaní substantívnych analytických postupov v reakcii na posúdené riziká. Keď sú kontroly účinné, audítor zvyčajne viac verí v spoľahlivosť informácií, a teda aj v spoľahlivosť výsledkov analytických postupov. Účinné fungovanie kontrol zameraných na nefinančné informácie sa dá často otestovať v spojení s inými testami kontrol. Napríklad, pri stanovovaní kontrol zameraných na spracovanie odberateľských faktúr môže účtovná jednotka stanoviť aj kontroly zamerané na spracovanie tržieb pripadajúcich na jednotku predávaného produktu. Za týchto okolností môže audítor otestovať účinné fungovanie kontrol zameraných na zaznamenávanie tržieb pripadajúcich na jednotku predávaného produktu v spojení s testami účinného fungovania kontrol zameraných na spracovanie odberateľských faktúr. Inou alternatívou je, že audítor zohľadní fakt, či sa informácie otestovali v rámci auditu. ISA 500 stanovuje požiadavky a poskytuje usmernenie pre určovanie audítorských postupov, ktoré treba uplatniť na informácie, ktoré sa majú použiť na substantívne analytické postupy⁵.

A14. Záležitosti uvádzané v odsekoch A12 písm. a) – A12 písm. d) sú relevantné bez ohľadu na to, či audítor substantívne analytické postupy uplatní na finančné výkazy účtovnej jednotky vypracované ku koncu účtovného obdobia, alebo ich uplatní na priebežné finančné výkazy a plánuje uplatniť substantívne analytické postupy na zostávajúcu časť účtovného obdobia. ISA

⁴ ISA 500 „Audítorské dôkazy“, odsek A31.

⁵ ISA 500, odsek 10.

330 stanovuje požiadavky a poskytuje usmernenie týkajúce sa substantívnych postupov vykonaných v priebehu účtovného obdobia⁶.

Vyhodnotenie, či je očakávanie dostatočne presné [pozri: odsek 5 písm. c)]

A15. K záležitostiam relevantným pre audítora vyhodnotenie, či sa očakávanie dá sformulovať dostatočne presne na to, aby sa ním identifikovala nesprávnosť, ktorá súhrnne s ostatnými nesprávnosťami môže spôsobiť významnú nesprávnosť finančných výkazov, patria:

- presnosť, s akou sa dajú predpovedať očakávané výsledky substantívnych analytických postupov. Napríklad, audítor môže očakávať väčšiu konzistentnosť pri porovnaní hrubej marže medzi jednotlivými obdobiami než pri porovnaní nákladov vybraných podľa vlastného uváženia, napríklad nákladov na výskum alebo reklamu,
- miera, do akej možno informácie rozčleniť. Napríklad, substantívne analytické postupy môžu byť účinnejšie, keď sa uplatnia na finančné informácie o jednotlivých častiach činnosti alebo na finančné výkazy komponentov diverzifikovanej účtovnej jednotky, než keď sa uplatnia na finančné výkazy účtovnej jednotky ako celku,
- dostupnosť finančných a nefinančných informácií. Napríklad, audítor môže pri vypracúvaní podoby substantívnych analytických postupov zvážiť dostupnosť finančných informácií, ako napr. rozpočtov alebo prognóz, a nefinančných informácií, ako je počet vyrobených alebo predaných jednotiek. Keď sú informácie dostupné, audítor môže vziať do úvahy aj ich spoľahlivosť, ako sa uvádza v odsekoch A12 až A13 vyššie.

Výška akceptovateľného rozdielu medzi zúčtovanými a očakávanými hodnotami [pozri: odsek 5 písm. d)]

A16. Určenie výšky rozdielu oproti očakávanej hodnote, ktorý sa dá akceptovať bez ďalšieho skúmania, závisí od významnosti⁷ a od súladu s požadovanou mierou uistenia, pričom sa zohľadní možnosť, že nesprávnosť, jednotlivo alebo súhrnne s ostatnými nesprávnosťami, môže spôsobiť významnú nesprávnosť finančných výkazov. ISA 330 požaduje, aby audítor získal tým presvedčivejšie auditorské dôkazy, čím vyššie je podľa neho posúdené riziko⁸. Preto, s cieľom dosiahnuť požadovanú úroveň presvedčivých dôkazov, sa so zvyšujúcim sa posúdeným rizikom znižuje výška akceptovateľného rozdielu bez preskúmania⁹.

Analytické postupy nápomocné pri vytváraní celkového záveru (pozri: odsek 6)

A17. Závery vyvedené z výsledkov analytických postupov vypracovaných a vykonaných v súlade s odsekom 6 majú za cieľ potvrdiť závery sformulované počas auditu jednotlivých komponentov alebo prvkov finančných výkazov. To audítorovi pomáha vyvodiť primerané závery, na ktorých môže založiť názor audítora.

A18. Výsledky takýchto analytických postupov môžu odhaliť riziko významnej nesprávnosti, ktoré v minulosti ostalo nerozpoznané. Za takýchto okolností ISA 315 (revidované znenie) požaduje, aby audítor zrevidoval svoje posúdenie rizík významných nesprávností a príslušne upravil ďalšie plánované auditorské postupy¹⁰.

⁶ ISA 330, odseky 22 až 23.

⁷ ISA 320 „Významnosť pri plánovaní a vykonávaní auditu“, odsek A14.

⁸ ISA 330, odsek 7 písm. b).

⁹ ISA 330, odsek A19.

¹⁰ ISA 315 (revidované znenie), odsek 31.

A19. Analytické postupy vykonané v súlade s odsekom 6 môžu byť podobné ako postupy používané na posúdenie rizík.

Preskúmanie výsledkov analytických postupov (pozri: odsek 7)

A20. Audítorské dôkazy týkajúce sa odpovedí manažmentu sa dajú získať posúdením týchto odpovedí, pričom sa vezme do úvahy audítorovo poznanie účtovnej jednotky a jej prostredia a na základe ostatných audítorských dôkazov získaných počas auditu.

A21. Potreba vykonať ďalšie audítorské postupy môže vzniknúť napríklad vtedy, keď manažment nedokáže poskytnúť vysvetlenie, alebo vtedy, keď sa poskytnuté vysvetlenie a získané audítorské dôkazy týkajúce sa odpovede manažmentu nepovažujú za adekvátne.