# ISA 520

## ANALYTICKÉ POSTUPY

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu.)*

## OBSAH


Odstavec

Úvod …….1-3

Povaha a účel analytických postupů ……..4-7

Analytické postupy při vyhodnocování rizik..... ……..8-9

Analytické postupy při testech věcné správnosti……..10-12

Analytické postupy při celkové prověrce v závěrečné fázi auditu ..... ……13

Zkoumání neobvyklých položek..... ……..17-18


Mezinárodní auditorský standard ISA 520 „Analytické postupy“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

* Standardy týkající se auditorského rizika ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ a ISA 500 „Důkazní informace“ daly podnět k harmonizační novele ISA 520. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu a byly začleněny do textu standardu ISA 520.

## Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu je stanovit normy a poskytnout vodítka při používání analytických postupů při provádění auditu.

2. **Auditor používá analytické postupy pro účely vyhodnocení rizik při svém seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím a při celkové prověrce na konci auditu.** Analytické postupy mohou rovněž plnit funkci testů věcné správnosti.

3. „Analytické postupy“ představují analýzu důležitých poměrových ukazatelů a trendů, včetně zkoumání výkyvů a vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se odchylují od předpokládaných hodnot.

## Povaha a účel analytických postupů

4. Analytické postupy zahrnují porovnání účetních informací dané účetní jednotky např.:
   - Se srovnatelnými informacemi za předchozí období.
   - S předpokládanými hospodářskými výsledky účetní jednotky, jako např. s rozpočty nebo prognózami, nebo s očekáváními auditora, jako je např. odhad odpisů.
   - S obdobnými informacemi v rámci odvětví, jako je např. porovnání poměru tržeb a pohledávek s odvětvovým průměrem nebo s ostatními účetními jednotkami srovnatelné velikosti, které působí v rámci stejného odvětví.

5. Analytické postupy zahrnují také posuzování vztahů mezi
   - Položkami účetní závěrky, u kterých se očekává, že budou v souladu s hodnotami, které lze předvídat na základě dosavadních zkušeností účetní jednotky, jako je např. procento hrubého zisku.
   - Finančními informacemi a jinými relevantními informacemi, jako je např. porovnání mzdových nákladů s počty zaměstnanců.

6. Při uplatňování výše uvedených auditorských postupů je možné použít různé metody, od jednoduchých srovnání až po komplexní analýzy využívající složité statistické techniky. Analytické postupy se mohou použít při ověření konsolidované účetní závěrky, účetní závěrky jednotlivých účetních jednotek nebo jejich organizačních složek (dceřiných společností, divizí nebo segmentů) a na jednotlivé položky účetní závěrky. Při výběru auditorských postupů, metod a rozsahu použití se auditor řídí svým profesionálním úsudkem.

7. Analytické postupy se používají k těmto účelům:
   (a) Pro vyhodnocení rizik ve fázi seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím (odstavce 8-9).
   (b) Při testech věcné správnosti, jestliže jejich použití při snižování rizika výskytu významné nesprávnosti tvrzení na přijatelně nízkou úroveň (odstavce 10-19) je efektivnější než testování detailních údajů.
   (c) Při celkové prověrce na konci auditu (odstavec 13).

## Analytické postupy při vyhodnocování rizik

8. **Auditor použije analytické postupy pro účely vyhodnocení rizik při svém seznamování s účetní jednotkou a jejím prostředím.** Použití analytických postupů může naznačit ty aspekty účetní jednotky, které si auditor předtím neuvědomil, a napomůže při vyhodnocení rizika výskytu významné nesprávnosti s cílem stanovit povahu, časový harmonogram a rozsah dalších auditorských postupů.

9. V rámci analytických postupů při vyhodnocování rizik je možné použít jak finanční, tak i jiné informace, jako např. vztah mezi tržbami a velikostí prodejní plochy nebo objemem prodaného zboží. Podrobnější návodné informace o používání analytických postupů pro účely vyhodnocování rizik jsou uvedeny v odstavci 10, ISA č. 315, „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“

## Analytické postupy při testech věcné správnosti

10. Auditor navrhuje a provádí testy věcné správnosti tak, aby byly pro vyhodnocování rizika významné nesprávnosti tvrzení co nejrelevantnější. Testy věcné správnosti ověřující tvrzení mají buď podobu detailních testů, nebo analytických postupů, nebo jsou kombinací obou typů. Rozhodnutí o tom, jaký auditorský postup použít pro dosažení určitého auditorského cíle, je založeno na úsudku auditora. Tento úsudek se týká očekávané efektivnosti dostupných auditorských postupů při snižování vyhodnoceného rizika významné nesprávnosti tvrzení na přijatelně nízkou úroveň.

11. Auditor se obvykle dotazuje vedení účetní jednotky na dostupnost a spolehlivost informací potřebných pro použití analytických postupů a na výsledky takových postupů provedených účetní jednotkou. Pro auditora může být efektivní použít analytické údaje předložené účetní jednotkou za předpokladu, že se přesvědčí, že údaje jsou správné.

12. Při navrhování a provádění analytických postupů sloužících jako testy věcné správnosti musí auditor zvážit řadu faktorů, jako např.:

- Vhodnost používání analytických postupů u daných tvrzení (odstavce 12a a 12b).
- Spolehlivost údajů, ať už pocházejí z interních nebo externích zdrojů, na nichž jsou založeny odhady zaúčtovaných částek nebo procentuálních údajů (odstavce 12c a 12d).
- Zda jsou tyto odhady natolik přesné, aby bylo možné identifikovat výskyt významné nesprávnosti s ohledem na požadovanou míru jistoty (odstavec 12e).
- Výši případných rozdílů mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami (odstavec 12f), která je přijatelná.

### Vhodnost používání analytických postupů s ohledem na ověřované tvrzení

12a. Analytické postupy jsou obecně vhodnější pro velké objemy transakcí, které jsou po určitou dobu předvídatelné. Jejich použití je založeno na očekávání, že mezi údaji existují a přetrvávají určité vztahy, není-li zjištěn opak. Přítomnost těchto vztahů poskytuje důkazní informace o úplnosti, správnosti a výskytu transakcí zachycených

prostřednictvím údajů generovaných informačním systémem účetní jednotky a o tom, že se tyto transakce uskutečnily. To, zda se auditor spolehne na výsledky analytických postupů, závisí na jeho hodnocení rizika, že analytické postupy mohou ukázat očekávané vztahy, i když ve skutečnosti existují významné nesprávnosti.

12b. Při rozhodování o tom, zda je určité analytické postupy vhodné použít pro ověřování daného tvrzení, auditor zohlední:

(a) *Vyhodnocení výskytu rizika významné nesprávnosti*. Při rozhodování o vhodnosti určitých analytických postupů auditor zohlední svou znalost účetní jednotky a jejích vnitřních kontrol, významnost a pravděpodobnost zkreslení dané položky a charakter tvrzení, které je ověřováno. Například jestliže vnitřní kontroly zpracování prodejních objednávek jsou slabé, bude auditor při ověřování tvrzení o pohledávkách spoléhat více na detailní testy než na analytické postupy. Nebo jestliže má určitá účetní jednotka významný objem zásob, auditor se obvykle při ověřování jejich existence nebude spoléhat na analytické postupy. V ISA č. 330, „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“, se uvádí, že pokud auditor u závažných rizik používá výhradně testy věcné správnosti, budou auditorské postupy vhodné pro tato závažná rizika zahrnovat pouze detailní testy, případně kombinaci detailních testů a analytických postupů.

(b) *Detailní testy, jejichž předmětem bylo totéž tvrzení.* Analytické potupy mohou být vhodné i v případech, kdy u téhož tvrzení byly provedeny rovněž detailní testy. Jestliže auditor na příklad ověřuje návratnost pohledávek, použije analytické postupy pro analýzu pohledávek podle stáří a detailní testy pro následné peněžní příjmy.

**Spolehlivost údajů**

12c. Spolehlivost údajů je ovlivněna zdrojem, z něhož pocházejí, i jejich charakterem a závisí rovněž na okolnostech, za nichž byly údaje získány. Při rozhodování o tom, zda jsou údaje pro účely analytických postupů spolehlivé, auditor zohlední:

(a) *Zdroj, ze kterého informace, jež má k dispozici, pocházejí.* Na příklad informace získané z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku jsou obvykle spolehlivější.

(b) *Srovnatelnost informací, které má k dispozici.* Např. obecné údaje za odvětví musí být upraveny, aby byly srovnatelné s údaji účetní jednotky, která vyrábí a prodává specializované výrobky.

(c) *Charakter a relevantnost informací, které má k dispozici.* Např. zda rozpočty byly stanoveny jako očekávané výsledky, nikoliv jako cíle, kterých má být dosaženo.

(d) *Kontroly, jimž je podrobena příprava informací.* Např. kontroly zaměřující se na přípravu, prověrku a vedení rozpočtu.

12d. Auditor posoudí, zda je třeba otestovat kontroly (pokud existují), jejichž předmětem je příprava finančních informací použitých při uplatnění analytických postupů. Jestliže jsou tyto kontroly efektivní, auditor získá větší důvěru ve spolehlivost informací, a tudíž i ve výsledky analytických postupů. Kontroly týkající se nefinančních informací lze často testovat v rámci testů spolehlivosti. Například účetní jednotka může při zavádění kontrol zpracování prodejních faktur do nich zahrnout i kontroly zaznamenávání jednotkových tržeb. V takovém případě může auditor otestovat

provozní účinnost kontroly zaznamenávání jednotkových tržeb spolu s provozní účinností kontrol zpracování prodejních faktur. Auditor rovněž může zohlednit, zda byla daná informace předmětem testování v běžném nebo předchozím období. Při rozhodování o tom, jaké auditorské postupy budou použity ve vztahu k informacím, ze kterých vycházejí odhady pro analytické postupy, se auditor řídí návodnými informacemi uvedenými v odstavci 11, ISA č. 500, „Důkazní informace“.

**Otázka dostatečné přesnosti odhadů**

12e. Při posuzování toho, zda odhady mohou být natolik přesné, aby bylo možné identifikovat významné nesprávnosti s ohledem na požadovanou míru jistoty, auditor zváží následující faktory:

- *Přesnost, s níž lze předpovědět výsledky analytických postupů.* Například auditor obvykle očekává větší konzistentnost při porovnání procenta hrubého zisku v jednotlivých obdobích než při porovnání specifických položek nákladů, jako jsou výzkum nebo reklama.

- *Do jaké míry je možné rozložit informace na menší části.* Např. analytické postupy mohou být mnohem efektivnější, jestliže se použijí na finanční informace o jednotlivých oblastech činnosti účetní jednotky nebo na účetní závěrku jednotlivých složek účetní jednotky, než kdyby se použily na účetní závěrku účetní jednotky jako celku.

- *Dostupnost informací, jak finančních, tak nefinančních.* Auditor např. posoudí, zda má k dispozici finanční informace, jako jsou rozpočty a prognózy, a nefinanční informace, jako je počet prodaných nebo vyrobených jednotek, aby mohl navrhnout analytické postupy. Pokud má tyto informace k dispozici, posoudí rovněž jejich spolehlivost, jak je popsáno výše v odstavci 12c a 12d.

**Přijatelná výše případných rozdílů mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami**

12f. Při návrhu a provádění analytických postupů auditor zvažuje rozdíl mezi zaúčtovanými částkami a původně odhadovanými hodnotami, který lze bez dalšího šetření akceptovat. Tyto úvahy budou vycházet především z kriteria významnosti a požadované úrovně jistoty. Při stanovení této částky auditor zohledňuje rovněž možnost, že v důsledku kombinace nesprávných údajů u určitého zůstatku účtu, třídy transakcí nebo údajů zveřejněných v účetní závěrce by mohl vzniknout rozdíl, který již nebude akceptovatelný. Auditor zvýší požadovanou úroveň jistoty spolu s tím, jak se zvyšuje riziko výskytu významné nesprávnosti, a to tak, že sníží rozdíl oproti původně odhadovaným hodnotám, který lze bez dalšího šetření akceptovat. Postup auditora v případě, že rozdíl mezi odhadovanými a zaúčtovanými hodnotami převyšuje částku, kterou lze bez dalšího šetření akceptovat, je blíže popsán v odstavcích 17 a 18 níže.

12g. Jestliže auditor k mezitímnímu datu provede testy věcné správnosti a za zbývající období hodlá provést analytické postupy, posoudí, jak skutečnosti popisované v odstavcích 12a-12f ovlivňují jeho schopnost získat za zbývající období dostatečné a vhodné důkazní informace. Toto posouzení bude zahrnovat mimo jiné to, zda konečné zůstatky určité třídy transakcí nebo účtu jsou reálně předvídatelné, pokud jde o jejich

výši, relativní důležitost a strukturu. Podrobnější návodné informace viz ISA č. 330, odstavce 56-61.

## Analytické postupy při celkové prověrce na konci auditu

13. **Auditor použije analytické postupy v závěrečné fázi auditu, kdy formuluje celkový závěr, zda účetní závěrka jako celek je konzistentní s jeho znalostmi o účetní jednotce.** Smyslem závěrů vyvozených z výsledků těchto auditorských postupů je podpořit závěry učiněné během auditu jednotlivých částí nebo položek účetní závěrky a napomoci při formulování celkového názoru o přiměřenosti účetní závěrky. Současně mohou tyto auditorské postupy identifikovat dříve neznámé riziko výskytu významné nesprávnosti. V takovém případě se auditor může na základě revidovaného vyhodnocení rizik týkajících se všech nebo některých tříd transakcí, zůstatků účtů, informací zveřejněných v příloze nebo souvisejících tvrzení rozhodnout přehodnotit plánované auditorské postupy.

14.–16. Odstavce 14-16 byly zrušeny jakmile vstoupily v platnost standardy týkající se auditorského rizika (ISA 315, ISA 330 a ISA500)..

## Zkoumání neobvyklých položek

**17. Jestliže byly prostřednictvím analytických postupů zjištěny významné rozdíly nebo vztahy, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se odchylují od předpokládaných hodnot, auditor tyto rozdíly prošetří a získá odpovídající vysvětlení nebo podpůrné důkazní informace.**

18. Zkoumání neobvyklých rozdílů nebo vztahů obvykle začíná dotazováním vedení účetní jednotky, po kterém následuje:

    (a) Získání podpůrných důkazních informací k odpovědím vedení, například jejich porovnáním se znalostmi auditora o účetní jednotce nebo s ostatními důkazními informacemi získanými při auditu; a

    (b) Zvážení potřeby použít jiné auditorské postupy založené na výsledcích dotazování, jestliže vedení není schopno poskytnout vysvětlení nebo jestliže vysvětlení není považováno za odpovídající.

## Stanovisko k problematice veřejného sektoru

1. *Vztahy mezi jednotlivými položkami účetní závěrky, které jsou tradičně předmětem auditu podnikatelských subjektů, nemusí být pro audit vlád a jiných nepodnikatelských organizací působících ve veřejném sektoru vždy relevantní. U řady takovýchto organizací je např. často jen omezený přímý vztah mezi výnosy a náklady. Protože tyto subjekty navíc v mnoha případech neaktivují výdaje vzniklé v souvislosti s pořízením majetku, nemusí existovat vztah např. mezi výdaji vynaloženými na pořízení zásob a dlouhodobého majetku a výší těchto aktiv vykázanou v účetní závěrce. Veřejný sektor také nemusí mít k dispozici údaje z příslušných odvětví nebo statistiky pro účely srovnání. Jiné vztahy naproti tomu relevantní být mohou. Platí to např. pro odchylky u nákladů na výstavbu jednoho km komunikace nebo pro počet pořízených vozidel ve srovnání s počtem vyřazených vozidel. Pokud je to vhodné, je nutné provádět srovnání s dostupnými údaji a statistikami ze soukromého sektoru. V některých případech může být také vhodné, aby si auditor vytvořil interní databázi referenčních informací.*