

MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 520

ANALYTICKÉ POSTUPY

(Účinný pro audit účetních závěrek sestavených za období počínající
15. prosincem 2009 nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Datum účinnosti	2
Cíle	3
Definice	4
Požadavky	
Analytické testy věcné správnosti.....	5
Analytické postupy, které auditorovi pomáhají při formulování celkových závěrů.....	6
Zkoumání výsledků analytických postupů	7
Aplikační a vysvětlující část	
Definice analytických postupů	A1 – A3
Analytické testy věcné správnosti.....	A4 – A16
Analytické postupy, které auditorovi pomáhají při formulování celkových závěrů.....	A17 – A19
Zkoumání výsledků analytických postupů	A20 – A21

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 520 „Analytické postupy“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) se zabývá případy, kdy auditor používá analytické postupy pro účely testů věcné správnosti (tj. zabývá se „analytickými testy věcné správnosti“). Upravuje rovněž povinnost auditora provádět na konci auditu analytické postupy, které auditorovi pomáhají při formulování celkových závěrů o účetní závěrce. Používáním analytických postupů pro účely vyhodnocení rizik se zabývá ISA 315(revidované znění)¹. Požadavky a vysvětlující informace týkající se charakteru, načasování a rozsahu auditorských postupů prováděných v reakci na vyhodnocená rizika jsou uvedeny v ISA 330; součástí těchto auditorských postupů mohou být i analytické testy věcné správnosti².

Datum účinnosti

2. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

3. Cílem auditora je:
 - (a) získat prostřednictvím analytických testů věcné správnosti relevantní a spolehlivé důkazní informace, a
 - (b) navrhnout a na konci auditu provést analytické postupy, které auditorovi pomohou při formulování celkových závěrů o tom, zda účetní závěrka odpovídá jeho poznatkům o účetní jednotce.

Definice

4. Pro účely mezinárodních auditorských standardů znamená výraz „analytické postupy“ vyhodnocení finančních informací prostřednictvím rozboru plausibilních vztahů mezi finančními a nefinančními údaji. Analytické postupy zahrnují rovněž zkoumání zjištěných výkyvů nebo vztahů, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od odhadovaných hodnot. (viz odstavce A1 – A3)

Požadavky

Analytické testy věcné správnosti

5. Při navrhování a provádění analytických postupů pro účely testů věcné správnosti v souladu s ISA 330³, ať už samostatně, nebo v kombinaci s testy detailních údajů, auditor je povinen: (viz odstavce A4 – A5)
 - (a) posoudit vhodnost konkrétních analytických testů věcné správnosti pro daná tvrzení, a to s ohledem na vyhodnocená rizika materiální nesprávnosti a případné testy detailních údajů provedené pro tato tvrzení, (viz odstavce A6 – A11)

¹ ISA 315R „Identifikace a vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti“, odstavec 6(b).

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“, odstavce 6 a 18.

³ ISA 330, odstavec 18.

ANALYTICKÉ POSTUPY

- (b) vyhodnotit spolehlivost údajů, z nichž vycházejí jeho odhady týkající se zaúčtovaných částek nebo poměrových ukazatelů, a to s ohledem na zdroj, srovnatelnost, charakter a relevantnost dostupných informací a kontrol při jejich zpracování, (viz odstavce A12 – A14)
- (c) stanovit očekávané zaúčtované částky nebo poměrové ukazatele a posoudit, zda jsou tato očekávání natolik přesná, aby bylo možné odhalit nesprávnost, která by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek materiální zkreslení účetní závěrky, a (viz odstavec A15)
- (d) určit, jak velký rozdíl mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami bude bez dalšího šetření provedeného v souladu s odstavcem 7 přijatelný. (viz odstavec A16)

Analytické postupy, které auditorovi pomáhají při formulování celkových závěrů

- 6. Auditor je povinen navrhnout a na konci auditu provést analytické postupy, které mu pomohou při formulování celkového závěru o tom, zda účetní závěrka odpovídá jeho poznatkům o účetní jednotce. (viz odstavce A17 – A19)

Zkoumání výsledků analytických postupů

- 7. Jestliže auditor provedením analytických postupů v souladu s tímto standardem odhalí výkyvy nebo vztahy, které nejsou konzistentní s ostatními relevantními informacemi nebo které se významně odchyľují od odhadovaných hodnot, je povinen tyto rozdíly vyšetřit:
 - (a) dotazováním vedení a získáním dostatečných a vhodných důkazních informací prokazujících odpovědi, které mu vedení poskytne, a
 - (b) provedením dalších auditorských postupů, které jsou za daných okolností nutné. (viz odstavce A20 – A21)

Aplikační a vysvětlující část

Definice analytických postupů (viz odstavec 4)

- A1. Analytické postupy zahrnují porovnání finančních informací týkajících se dané účetní jednotky například:
 - se srovnatelnými informacemi za předchozí období,
 - s předpokládanými výsledky účetní jednotky, jako např. s rozpočty nebo prognózami nebo s odhady auditora, jako je např. odhad odpisů,
 - s obdobnými informacemi v rámci odvětví, jako je např. porovnání poměru tržeb a pohledávek účetní jednotky s odvětvovým průměrem nebo s ostatními účetními jednotkami srovnatelné velikosti, které působí ve stejném odvětví.
- A2. Analytické postupy zahrnují také posuzování vztahů mezi:

ANALYTICKÉ POSTUPY

- jednotlivými prvky finančních informací, u kterých se očekává, že budou odpovídat hodnotám předvídatelným na základě dosavadních zkušeností účetní jednotky, jako je např. procento hrubé marže,
 - finančními informacemi a relevantními nefinančními informacemi, jako je např. porovnání mzdových nákladů s počty zaměstnanců.
- A3. Při provádění analytických postupů je možné použít různé metody, od jednoduchých srovnání až po komplexní analýzy využívající složité statistické techniky. Analytické postupy lze používat na konsolidované účetní závěrky, složky i jednotlivé prvky informací.

Analytické testy věcné správnosti (viz odstavec 5)

- A4. Testy věcné správnosti, které auditor provádí na úrovni tvrzení, mají buď podobu testů detailních údajů, nebo analytických testů věcné správnosti, nebo jsou kombinací obou typů. Rozhodnutí o tom, jaký auditorský postup použít, včetně rozhodnutí týkajícího se použití analytických testů věcné správnosti, je založeno na úsudku auditora. Tento úsudek se týká posouzení očekávané efektivnosti a účinnosti dostupných auditorských postupů při snižování auditorského rizika na úrovni tvrzení na přijatelnou úroveň.
- A5. Auditor se může vedení dotázat na dostupnost a spolehlivost informací, které potřebuje k provedení analytických testů věcné správnosti, a na případné výsledky analytických postupů, které provedla sama účetní jednotka. Pro auditora může být účinné používat analytické údaje připravené vedením za předpokladu, že se ujistí, že tyto údaje byly zpracovány správně.

Vhodnost určitých analytických postupů pro konkrétní tvrzení (viz odstavec 5(a))

- A6. Analytické testy věcné správnosti jsou obecně vhodnější pro velké objemy transakcí, které vykazují trend stát se postupem doby předvídatelnými. Jejich použití je založeno na očekávání, že není-li zjištěn opak, mezi údaji existují a přetrvávají určité vztahy. Avšak vhodnost konkrétního analytického postupu bude záviset na tom, jak auditor vyhodnotí jeho účinnost při odhalování nesprávnosti, která by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek materiální zkreslení účetní závěrky.
- A7. Jako účinný analytický postup může v některých případech sloužit dokonce i jednoduchý model odhadu. Jestliže účetní jednotka má například v daném účetním období určitý počet zaměstnanců s fixní mzdovou sazbou, může auditor na základě tohoto údaje s vysokou přesností odhadnout celkové mzdové náklady za toto účetní období, čímž získá důkazní informace pro významnou položku účetní závěrky a současně sníží potřebu provádět na mzdové agendě testy detailních údajů. Rovněž některé všeobecně uznávané obchodní ukazatele (jako je hrubá marže různých typů společností zabývajících se maloobchodem) lze často účinně využít pro analytické testy věcné správnosti k opatření důkazních informací prokazujících přiměřenost zaúčtovaných částek.
- A8. Různé typy analytických postupů poskytují různou míru ujištění. Například analytické postupy, v jejichž rámci auditor provádí odhad celkových příjmů z pronájmu budovy rozdělené na jednotlivé bytové jednotky, přičemž vychází z výše nájemného, počtu bytových jednotek a jejich obsazenosti, mohou poskytovat přesvědčivé důkazní informace a eliminovat nutnost provádět další ověření formou testů detailních údajů

ANALYTICKÉ POSTUPY

(jsou-li vstupní informace náležitě verifikovány). Naproti tomu výpočet hrubých marží spolu s jejich srovnáním poskytuje pro účely potvrzení výnosů méně přesvědčivé důkazní informace, nicméně může sloužit jako podpůrná informace, pokud je doplněn dalšími auditorskými postupy.

- A9. Při posuzování vhodnosti konkrétních analytických testů věcné správnosti auditor zohlední charakter příslušného tvrzení a své vyhodnocení rizika materiální nesprávnosti. Například jestliže vnitřní kontroly zpracování objednávek jsou nedostatečné, může se auditor při ověřování tvrzení o pohledávkách spoléhat více na testy detailních údajů než na analytické testy věcné správnosti.
- A10. Analytické testy věcné správnosti mohou být vhodné i v případech, kdy u téhož tvrzení byly provedeny rovněž testy detailních údajů. Jestliže auditor například shromažďuje důkazní informace pro tvrzení o ocenění zůstatků pohledávek, použije při posuzování návratnosti pohledávek analytické postupy pro analýzu věkové struktury pohledávek a testy detailních údajů pro následné peněžní příjmy.

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

- A11. Vztahy mezi jednotlivými položkami účetní závěrky, které jsou tradičně předmětem auditu podnikatelských subjektů, nemusí být pro audit státních 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 ani statistiky pro účely srovnání. Jiné vztahy naproti tomu relevantní být mohou. Platí to např. pro odchylky u nákladů na výstavbu jednoho kilometru komunikace nebo pro počet pořízených vozidel ve srovnání s počtem vyřazených vozidel.

Spolehlivost údajů (viz odstavec 5(b))

- A12. 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 navržené analytických testů věcné správnosti spolehlivé, auditor zohlední:
- zdroj, ze kterého informace, jež má k dispozici, pocházejí. Například informace získané z nezávislých zdrojů mimo účetní jednotku budou pravděpodobně spolehlivější⁴,
 - srovnatelnost informací, které má k dispozici. Například obecné údaje za odvětví musí být upraveny, aby byly srovnatelné s údaji účetní jednotky, která vyrábí a prodává specializované výrobky,
 - charakter a relevantnost informací, které má k dispozici. Například zda rozpočty byly stanoveny jako očekávané výsledky, nikoliv jako cíle, kterých má být dosaženo, a

⁴ ISA 500 „Důkazní informace“, odstavec A31.

ANALYTICKÉ POSTUPY

(d) kontroly v oblasti zpracování informací, jejichž cílem je zajistit úplnost, správnost a platnost informací. Například kontroly zaměřující se na přípravu, kontrolu a vedení rozpočtů.

A13. Auditor posoudí, zda je třeba otestovat provozní účinnost případných kontrol, jejichž předmětem je vypracování informací účetní jednotkou, které použije k provádění analytických testů věcné správnosti reagujících na vyhodnocená rizika. Jestliže jsou tyto kontroly účinné, auditor obvykle získá větší důvěru ve spolehlivost informací, a tudíž i ve výsledky analytických postupů. Provozní účinnost kontrol týkajících se nefinančních informací lze často testovat v rámci dalších testů kontrol. Například účetní jednotka může při zavádění kontrol zpracování vystavených 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 vystavených faktur. Auditor může případně posoudit, zda byla předmětem testování v rámci auditu daná informace. Při rozhodování o tom, jaké auditorské postupy budou provedeny na informacích používaných pro analytické testy věcné správnosti, se auditor řídí požadavky a návodnými informacemi uvedenými v ISA 500⁵.

A14. Záležitosti popisované v odstavcích A12(a) – A12(d) jsou relevantní bez ohledu na to, zda auditor provede analytické testy věcné správnosti až v souvislosti se sestavením účetní závěrky na konci účetního období účetní jednotky, nebo zda je provede již v rámci předauditu a plánuje je provést rovněž za zbývajících období. Požadavky a návodné informace týkající se provádění analytických testů věcné správnosti v rámci předauditu jsou uvedeny v ISA 330⁶.

Posuzování dostatečné přesnosti odhadů (viz odstavec 5(c))

A15. Auditor při posuzování toho, zda jeho odhady mohou být natolik přesné, aby odhalily nesprávnost, která by v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek materiální zkreslení účetní závěrky, zváží následující faktory:

- přesnost, s níž lze předpovědět výsledky analytických testů věcné správnosti. Například auditor obvykle očekává větší konzistentnost při porovnání hrubé marže v jednotlivých obdobích než při porovnání specifických položek nákladů, jako jsou výzkum nebo reklama,
- do jaké míry je možné rozložit informace na menší prvky. Například analytické testy věcné správnosti mohou být 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 celek,
- 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 testy věcné správnosti. Pokud má tyto informace k dispozici, posoudí rovněž jejich spolehlivost, jak je popsáno výše v odstavcích A12 – A13.

⁵ ISA 500, odstavec 10.

⁶ ISA 330, odstavce 22 – 23.

ANALYTICKÉ POSTUPY

Přijatelná výše případných rozdílů mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami (viz odstavec 5(d))

A16. Na posouzení výše rozdílu mezi zaúčtovanými částkami a odhadovanými hodnotami, který lze bez dalšího šetření akceptovat, má vliv materialitu⁷ a požadovaná úroveň jistoty, při zohlednění možnosti, že určitá nesprávnost by jednotlivě nebo v souhrnu s ostatními nesprávnostmi mohla mít za následek materiální zkreslení účetní závěrky. V souladu s ISA 330 je auditor povinen získat tím přesvědčivější důkazní informace, čím vyšší riziko vyhodnotil⁸. Proto čím je vyhodnocené riziko vyšší, tím menší bude výše rozdílu, který bude bez dalšího šetření považován za přijatelný, aby byla dosažena požadovaná úroveň přesvědčivosti důkazních informací⁹.

Analytické postupy, které auditorovi pomáhají při formulování celkových závěrů (viz odstavec 6)

A17. Závěry, k nimž auditor dospěje na základě výsledků analytických postupů navržených a provedených v souladu s odstavcem 6, mají sloužit jako podpora závěrů, které vyplynuly z auditu jednotlivých složek nebo prvků účetní závěrky, a pomoci auditorovi formulovat přiměřené závěry, z nichž by mohl vycházet výrok auditora.

A18. Analytické postupy mohou odhalit dříve neznámé riziko materiální nesprávnosti. V takovém případě je auditor v souladu s ISA 315 (revidované znění) povinen odpovídajícím způsobem revidovat vyhodnocení rizik materiální nesprávnosti a upravit další naplánované auditorské postupy¹⁰.

A19. Analytické postupy prováděné v souladu s odstavcem 6 mohou být podobné postupům použitým pro vyhodnocení rizik.

Zkoumání výsledků analytických postupů (viz odstavec 7)

A20. Důkazní informace k odpovědím vedení lze získat vyhodnocením těchto odpovědí a jejich porovnáním s auditorovými poznatky o účetní jednotce a jejím prostředí a s dalšími důkazními informacemi shromážděnými v průběhu auditu.

A21. Nutnost provést další auditorské postupy může nastat například tehdy, když vedení není schopno poskytnout vysvětlení nebo jestliže auditor jeho vysvětlení ani ve spojení s důkazními informacemi shromážděnými k odpovědím vedení nepovažuje za adekvátní.

⁷ ISA 320 „Materialita při plánování a provádění auditu“, odstavec A13.

⁸ ISA 330, odstavec 7(b).

⁹ ISA 330, odstavec A19.

¹⁰ ISA 315R, odstavec 31.