

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 520 АНАЛИТИЧКИ ПОСТУПЦИ

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја
за периоде који почињу 15. децембра 2009. године, или касније)

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1
Датум ступања на снагу	2
Циљеви	3
Дефиниција	4
Захтеви	
Суштински аналитички поступци	5
Аналитички поступци који помажу у формирању општег закључка	6
Испитивање резултата аналитичких поступака	7
Примена и остала објашњења	
Дефиниција аналитичких поступака	A1–A3
Суштински аналитички поступци	A4–A16
Аналитички поступци који помажу у формирању општег закључка	A17–A19
Испитивање резултата аналитичких поступака.....	A20–A21

Међународни стандард ревизије (ISA) 520, *Аналитички поступци* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) се бави применом аналитичких поступака као суштинских поступака (“суштински аналитички поступци”) ревизора. Такође се бави обавезом ревизора да спроведе аналитичке поступке при крају ревизије, као помоћ ревизору у формирању крајњег закључка о финансијским извештајима. ISA 315 (ревидиран) се бави применом аналитичких поступака за сврхе процене ризика. ISA 330 обухвата захтеве и упутства у вези са природом, временом и обимом ревизијских поступака као одговора на процењене ризике; ови ревизијски поступци могу да обухватају суштинске аналитичке поступке.

Датум ступања на снагу

2. Овај ISA важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. или касније.

Циљеви

3. Циљеви ревизора су:

- (а) Прикупљање релевантних и поузданих ревизијских доказа коришћењем суштинских аналитичких поступака; и
- (б) Осмишљавање и спровођење поступака на крају ревизије као помоћ ревизору у формирању крајњег закључка да ли су финансијски извештаји у складу са ревизоровим разумевањем ентитета.

Дефиниција

4. За потребе Међународних стандарда ревизије, појам “Аналитички поступци” означава процену финансијских информација путем анализе односа и повезаности између финансијских као и нефинансијских информација. Аналитички поступци, такође укључују и истраживање идентификованих флукуација или односа који нису конзистентни са другим релевантним информацијама или које значајно одступају од очекиваних износа. (видети параграфе A1-A3)

Захтеви

Суштински аналитички поступци

5. Приликом осмишљавања и спровођења суштинских аналитичких поступака, било самостално

или у комбинацији са детаљним тестовима, као суштинским поступцима у складу са ISA 330. ревизор треба да: (видети параграфе A4-A5)

- (а) Утврди прикладност одређених суштинских аналитичких поступака за одређене тврдње, узимајући у обзир процењене ризике материјално погрешних исказа и детаљне тестове, уколико их има, у вези са овим тврдњама; (видети параграфе A6-A11)
- (б) Процени поузданост података на којима се заснивају очекивања ревизора у погледу евидентираних износа или рација, узимајући у обзир извор, упоредивост, природу и релевантност расположивих информација, као и контролу над њиховом припремом; (видети параграфе A12-A14)
- (ц) Развије очекивања у погледу евидентираних износа или рација и процени да ли су очекивања довољно прецизна да би указала на погрешан исказ који, појединачно или у збирно са другим погрешним исказима, може узроковати материјално значајне грешке у финансијским извештајима; и (видети параграф A15)
- (д) Утврди износ разлике између евидентираних и очекиваних вредности који је прихватљив, и који не захтева даља испитивања захтевана параграфом 7. (видети параграф A16)

Аналитички поступци који помажу у формирању општег закључка

6. Ревизор треба да осмисли и спроведе аналитичке поступке на крају ревизије што помаже у формирању општег закључка ревизора да ли су финансијски извештаји у складу са ревизоровим разумевањем ентитета. (видети параграфе A17-A19)

Испитивање резултата аналитичких поступака

7. Уколико аналитички поступци који су спроведени у складу са овим ISA укажу на флукуације или односе који нису доследни са другим важним информацијама или се у великој мери разликују од очекиваних вредности, ревизор те разлике испитује тако што:

- (а) Испитује руководство и прикупља довољно адекватних ревизијских доказа који су релевантни за одговоре руководства; и
- (б) Спроводи друге ревизијске поступке који су неопходни у одређеним околностима. (видети параграфе A20-A21)

* * *

Примена и остала објашњења

Дефиниција аналитичких поступака (видети параграф 4)

A1. Аналитички поступци обухватају разматрање поређења финансијских информација ентитета, на пример, са:

- упоредним информацијама претходних периода,
- предвиђеним резултатима ентитета, као што су планови или пројекције, или очекивањима ревизора, као што је на пример процена износа амортизације,
- информацијама из исте, односно сличне привредне гране, као што је поређење односа рачуна потраживања и прихода од продаје ентитета са просечним односом на нивоу дате делатности или у поређењу са подацима других ентитета исте делатности која су упоредива по величини.

A2. Аналитички поступци укључују такође и разматрање односа:

- између елемената финансијских информација за које се очекује да ће потврдити предвиђени образац заснован на искуству ентитета, као што је, на пример, стопа бруто добити,
- између финансијских информација и релевантних нефинансијских информација, као што је однос укупних трошкова зарада према броју запослених.

A3. Приликом обављања аналитичких поступака, могу се користити различите методе. Ове методе крећу се у распону од простог упоређивања података до сложених анализа, уз коришћење савремених статистичких техника. Аналитички поступци могу се применити на консолидоване финансијске извештаје, финансијске извештаје организационих делова и на појединачне информације.

Суштински аналитички поступци (видети параграф 5)

A4. Ревизорови суштински поступци на нивоу тврдње могу бити суштински тестови, суштински аналитички поступци или комбинације ових поступака. Одлука о томе који ће се поступци користити да би се постигао одређени ревизијски циљ се заснива на ревизоровом просуђивању о очекиваној ефикасности и ефикасности могућих ревизијских поступака у контексту умањења процењеног

ризика материјалне грешке на нивоу тврдње на прихватљиво низак ниво.

A5. Ревизор се обично распитује код руководства о расположивости и поузданости информација потребних за примену суштинских аналитичких поступака као и о резултатима таквих поступака извршених од стране ентитета. Коришћење аналитичких податка које је припремило руководство ентитета може бити ефикасно ако се ревизор на задовољавајући начин увери да су ови подаци правилно припремљени.

Прикладност коришћења

суштинских аналитичких поступака на нивоу тврдње

A6. Суштински аналитички поступци су, опште посматрано, применљивији на трансакције високе учесталости које имају склоност да временом постану предвидљиве. Примена суштинских аналитичких поступака се заснива на очекивању да постоји и да ће постојати повезаност између података, уколико нема промена познатих околности. Међутим, прикладност одређених аналитичких поступака зависи од ревизорове процене у погледу њихове ефикасности откривања постојања материјално значајног погрешног исказа, који појединачно или збирно са другим погрешним исказима може довести до материјално погрешних финансијских извештаја.

A7. У неким случајевима, чак и једноставан предиктивни модел може бити ефикасан као аналитички поступак. На пример, када се зна колико ентитет има запослених са фиксним зарадама током једног периода, то може омогућити ревизору да користи ове податке како би проценио укупне трошкове зарада, за тај период, с великом прецизношћу, што пружа ревизијски доказ за значајну ставку у финансијским извештајима и смањује потребу да се спроводе детаљни тестови у погледу зарада. Коришћење јавно познатих ратија и коефицијената (као што су марже различитих малопродајних фирми) може бити ефикасно у суштинским аналитичким поступцима у контексту пружања доказа којима ће се подржати основаност евидентираних износа.

A8. Различите врсте аналитичких поступака пружају различите нивое уверавања. Аналитички поступак, на пример, предвиђања прихода од издавања у закуп канцеларија у згради, у оквиру кога се узимају у обзир висина закупа, број канцеларија и проценат закупљених канцеларија, може дати убедљив доказ и елиминисати потребу за даљом провером путем детаљних тестова, под условом да су коришћени елементи адекватно проверени. Супротно томе, израчунавање и поређење процентуалне бруто добити као начин потврде прихода може бити мање убедљив доказ, али може бити користан уколико се користи у комбинацији са другим ревизијским поступцима.

A9. Утврђивање прикладности одређених суштинских аналитичких поступака је под утицајем природе тврдње и ревизорове процене ризика постојања материјално погрешног исказа. На пример, уколико су контроле над обрадом поруџбина купаца слабе, ревизор се може више ослонити на детаљне тестове него на суштинске аналитичке поступке за тврдње који се односе на рачуне потраживања.

A10. Одређени суштински аналитички поступци се такође могу сматрати прикладним када се детаљни тестови врше за исту тврдњу. На пример, када се прикупљају ревизијски докази о салдима рачуна потраживања ради утврђивања наплативости, ревизор може применити аналитичке поступке за одређивање старосне структуре, као додатак детаљном тестирању накнадне наплате потраживања. Разматрања која су специфична за ентитете у јавном сектору

A11. Односи између појединачних позиција у финансијским извештајима који се традиционално разматрају у ревизији пословних ентитета нису увек примерени ревизији државних и ентитета јавног сектора; на пример, код многих ентитета јавног сектора често постоји слаба директна повезаност између прихода и расхода. Поред тога, пошто се често не врши капитализација издатака за набавку основних средстава, може се догодити да не постоји веза између, на пример, набавке залиха и основних средстава и износа ових средстава у финансијским извештајима. Поред тога, у јавном сектору, можда неће бити расположиви подаци о привредној грани и статистички подаци за сврхе поређења. Међутим, остале везе могу бити релевантне, на пример, одступања у трошковима изградње једног километра пута или број набављених возила у поређењу са бројем расходованих возила.

Поузданост података (видети параграф 5(б))

A12. Извор и природа података утичу на њихову поузданост, која зависи и од околности у којима су подаци прибављени. При утврђивању тога да ли су подаци поуздани за сврхе осмишљавања суштинских аналитичких поступака, ревизор узима у разматрање следеће:

- (а) Извор расположивих података. На пример, подаци су обично поузданији кад су добијени од независних извора, ван ентитета.
- (б) Упоредивост доступних информација. На пример, општи подаци о привредној грани се можда морају допунити како би се постигла упоредивост у односу на ентитет који производи и продаје специјализоване производе.
- (ц) Природа и релевантност доступних информација. На пример, да ли су буџети установљени као очекивани резултат или циљ који треба постићи.
- (д) Контрола припреме информација с намером да се обезбеди потпуност, тачност и валидност. На пример, контрола припреме, прегледа и ажурирања буџета.

A13. Ревизор разматра потребу тестирања ефективности контрола, ако оне постоје, над процесом припреме информација у ентитету, а које ревизор користи приликом примене суштинских аналитичких поступака. Када су такве контроле ефективне, ревизор има веће поверење у поузданост информација и сходно томе у резултате суштинских аналитичких поступака. Контроле над нефинансијским информацијама могу често бити тестирание заједно са другим контролама. На пример, при установљавању контроле над припремом излазних фактура ентитет може укључити и контроле евидентирања продаје. У таквим околностима, ревизор може заједно тестирати оперативну ефективност контрола евидентирања продаје и контрола припреме излазних фактура. Алтернативно, ревизор може размотрити да ли је информација била предмет ревизијских тестова у текућем или ранијем периоду. ISA 500 установљава захтеве и пружа смернице за одређивање ревизијских поступака које ће се применити на информације које ће се користити у суштинским аналитичким поступцима.

A14. Питања која су обрађена у параграфима A12(а)-A12(д) су релевантна без обзира да ли ревизор врши суштинске аналитичке поступке за финансијске извештаје ентитета на крају периода или за неки међупериод при чему планира да изврши суштинске аналитичке поступке и за преостали период. ISA 330 садржи захтеве и смернице у вези суштинских аналитичких поступака који се спроводе за међупериод.

Процена да ли је очекивање довољно прецизно (видети параграф 5(ц))

A15. Фактори који утичу на ревизорову процену да ли се очекивање може довољно прецизно развити да би се идентификовао материјално значајан погрешан исказ, који појединачно или збирно са другим погрешним исказима може узроковати да су финансијски извештаји погрешни, укључују:

- Прецизност са којом очекивани резултати суштинских аналитичких поступака могу бити предвиђени. На пример, ревизор ће уобичајено очекивати већу доследност код поређења бруто добити два периода него код поређења дискреционих трошкова, као што су трошкови истраживања или рекламе.
- Степен до којег податак може бити дисагрегиран. На пример, суштински аналитички поступци могу бити ефективнији када се примењују на финансијске информације о појединачним деловима пословања или на финансијске извештаје компоненти диверзификованог ентитета, него на финансијске извештаје ентитета као целине.
- Распоживост финансијских и нефинансијских информација. На пример, ревизор разматра да ли су финансијске информације, као што су буџети или прогнозе, и нефинансијске информације, као што су број произведених или продатих јединица, расположиви за потребе осмишљавања суштинских аналитичких поступака. Ако је информација доступна, ревизор такође разматра поузданост информације као што је наведено у параграфима A12-A13.

Износ разлике евидентираних износа и очекиваних вредности који је прихватљив (видети параграф 5(д))

A16. Ревизорова процена разлике у односу на очекиване вредности која може бити прихваћена без даљег истраживања, је под утицајем материјалност^н и доследности жељеног нивоа уверавања, уз

узимање у обзир могућност да погрешан исказ, појединачно или збирно са другим погрешним исказима, може узроковати да финансијски извештаји буду материјално погрешни. У ISA 330 се захтева да што је већа ревизорова процена ризика, ревизор треба да прикупи убедљивије ревизијске доказе. У складу са тим, како се процењени ризик повећава, износ разлике која се сматра прихватљивом без даљег испитивања се смањује како би се постигао жељени ниво убедљивости доказа.

Аналитички поступци који помажу у формирању општег закључка (видети параграф 6)

A17. Закључци произашли из резултата аналитичких поступака, који су осмишљени и спроведени у складу са параграфом 6, имају намену да потврде закључке донете током ревизије појединачних делова или елемената финансијских извештаја. Ово помаже ревизору да донесе основане закључке на којима се заснива мишљење ревизора.

A18. Резултати аналитичких поступака могу да укажу на претходно неидентификован ризик материјалне грешке. У таквим случајима, у складу са ISA 315 (ревидиран), ревизор поново процењује ризике материјално погрешног исказа и у складу са тим модификује даље планиране ревизијске поступке.

A19. Аналитички поступци који се врше у складу са параграфом 6 могу бити слични онима који би се користили као поступци за процену ризика.

Испитивање резултата аналитичких поступака (видети параграф 7)

A20. Ревизијски доказ који је релевантан за одговор руководства се може добити проценом тих одговора, узимајући у обзир ревизорово разумевање ентитета и његовог окружења, и других ревизијских доказа прикупљених током ревизије.

A21. Потреба да се изврше други ревизијски поступци се може јавити када, на пример, руководство не може да пружи објашњење које се сматра адекватним, или се објашњење заједно са ревизијским доказима који су релевантни за одговор руководства не може сматрати адекватним.

¹SA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*, параграф 6(б)

²SA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*, параграфи 6 и 18.

³SA 330, параграф 18.

⁴SA 500, *Ревизијски доказ*, параграф A31.

⁵SA 500, параграф 10.

⁶SA 330, параграфи 22-23.

⁷SA 320, *Материјалност у планирању и спровођењу ревизије*, параграф A14.

⁸SA 330, параграф 7(б).

⁹SA 330, параграф A19.

¹⁰SA 315 (ревидиран), параграф 31.