

RAHVUSVAHELINE AUDITEERIMISE STANDARD (EESTI) 520*

ANALÜÜTILISED PROTSEDUURID

(Kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta)

SISUKORD

	Lõik
Sissejuhatus	
Käesoleva ISA ulatus	1
Kehtima hakkamise kuupäev	2
Eesmärgid	3
Definitsioon	4
Nõuded	
Substantiivsed analüütilised protseduurid.....	5
Analüütilised protseduurid, mis aitavad kaasa üldise kokkuvõtte kujundamisel	6
Analüütiliste protseduuride tulemuste uurimine	7
Rakendus- ja muu selgitav materjal	
Analüütiliste protseduuride definitsioon	A1–A3
Substantiivsed analüütilised protseduurid.....	A4–A16
Analüütilised protseduurid, mis aitavad kaasa üldise kokkuvõtte kujundamisel	A17–A19
Analüütiliste protseduuride tulemuste uurimine	A20–A21

Rahvusvahelist auditeerimise standardit (ISA) 520 „Analüütilised protseduurid” tuleks lugeda koos ISAGA 200 „Sõltumatu audiitori üldised eesmärgid ja auditi läbiviimine kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega”.

* Käesolevas standardis rahvusvahelisele auditeerimise, ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile, samuti nimetatud standardite eessõnale, eetikakoodeksile ning kindlustandvate teenuste raamistikule tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisenä Rahvusvahelise Arvestuseksperide Föderatsiooni põhimõtete ja rahvusvaheliste standardite alusel koostatud ning audiitoritegevuse seaduse § 46 lõike 2 kohaselt järelevalvenõukogu poolt kinnitatud vandeaudiitori kutsetegevuse standardile, sh rahvusvahelisele auditeerimise standardile (Eesti), ülevaatamise, kindlustandvate ja seonduvate teenuste ning kvaliteedikontrolli standardile (Eesti), samuti nimetatud standardite eessõnale (Eesti), eetikakoodeksile (Eesti) ning kindlustandvate teenuste raamistikule (Eesti). Käesolevas standardis Rahvusvahelise Arvestuseksperide Föderatsioonile või tema organile või muule töövormile tehtud viidet, olenemata selle vormist, käsitatakse edaspidi viitamisenä Eesti Audiitorkogule või tema asjakohasele organile, sh audiitoritegevuse järelevalve nõukogule.

Sissejuhatus

Käesoleva ISA ulatus

1. Käesolevas rahvusvahelises auditeerimise standardis (International Standard on Auditing, ISA) käsitletakse audiitori analüütiliste protseduuride kasutamist substantiivsete protseduuridena („substantiivsed analüütilised protseduurid”). Samuti käsitleb see audiitori kohustust auditi lõpu eel läbi viia analüütilised protseduurid, mis aitavad audiitoril kujundada üldist kokkuvõtet finantsaruannete kohta. Analüütiliste protseduuride kasutamist riskihindamise protseduuridena käsitleb ISA 315¹. ISA 330 sisaldab nõudeid ja juhiseid auditiprotseduuride olemuse, ajastuse ja ulatuse kohta vastusena hinnatud riskidele; nende auditiprotseduuride hulka võivad kuuluda substantiivsed analüütilised protseduurid.²

Kehtima hakkamise kuupäev

2. Käesolev ISA kehtib 15. detsembril 2009 või pärast seda algavate perioodide finantsaruannete auditite kohta.

Eesmärgid

3. Audiitori eesmärkideks on:
 - (a) koguda relevantset ja usaldusväärset auditi tõendusmaterjali substantiivsete analüütiliste protseduuride kasutamisel ja
 - (b) välja töötada ja auditi lõpu eel läbi viia analüütilised protseduurid, mis aitavad audiitorit, kui ta kujundab üldist kokkuvõtet selle kohta, kas finantsaruanded on järjepidevad audiitori arusaamisega majandusüksusest.

Definitsioon

4. ISAdes kasutamise otstarbel tähendab termin „analüütilised protseduurid” finantsinformatsiooni hindamisi finants- ja mittefinantsandmete võimalike seoste analüüsi kaudu. Analüütilised protseduurid hõlmavad samuti sellist uurimist, nagu on vajalik tuvastatud kõikumiste või seoste puhul, mis ei ole järjepidevad muu relevantse informatsiooniga või mis erinevad oodatavatest väärtustest märkimisväärse summa võrra. (vt lõik A1–A3)

Nõuded

Substantiivsed analüütilised protseduurid

¹ ISA 315 „Olulise väärkajastamise riskide tuvastamine ja hindamine majandusüksusest ja selle keskkonnast arusaamise kaudu”, lõik 6 punkt b.

² ISA 330 „Audiitori vastused hinnatud riskidele”, lõigud 6 ja 18.

ANALÜÜTILSIED PROTSEDUURID

5. Substantiivsete analüütiliste protseduuride väljatöötamisel ja läbiviimisel kas eraldi või koos detailide testidega substantiivsete protseduuridena vastavalt ISAle 330³ peab audiitor (vt lõik A4–A5):
 - (a) kindlaks määrama konkreetsete substantiivsete analüütiliste protseduuride sobivuse antud väidete puhul, võttes arvesse olulise väärkajastamise riske ja, kui on, detailide teste nende väidete kohta (vt lõik A6–A11);
 - (b) hindama andmete, mille põhjal kujundatakse audiitori ootus kajastatud summade või suhtarvude kohta, usaldusväärsust, võttes arvesse kättesaadava informatsiooni allikat, võrreldavust ning olemust ja relevantsust, ja kontroll(imehhanism)e koostamise üle (vt lõik A12–A14);
 - (c) kujundama ootuse kajastatud summade või suhtarvude kohta ning hindama seda, kas ootus on piisavalt täpne identifitseerimaks väärkajastamist, mis võib kas individuaalselt või summeerituna koos muude väärkajastamisega põhjustada finantsaruannete olulise väärkajastamise ja (vt lõik A15)
 - (d) kindlaks määrama kajastatud summade mis tahes erinevuse oodatavatest väärtustest, mis on aktsepteeritav ilma edasise uurimiseta, nagu nõutakse lõigus 7 (vt lõik A16).

Analüütilised protseduurid, mis aitavad kaasa üldise kokkuvõtte kujundamisel

6. Audiitor peab kavandama ja auditi lõpu eel läbi viima analüütilised protseduurid, mis aitavad audiitorit, kui ta kujundab üldist kokkuvõtet selle kohta, kas finantsaruanded on järjepidevad audiitori arusaamisega majandusüksusest. (vt lõigud A17–A19)

Analüütiliste protseduuride tulemuste uurimine

7. Kui käesoleva ISAg koostöös läbiviidud analüütiliste protseduuridega tuvastatakse kõikumised või seosed, mis ei ole järjepidevad muu relevantse informatsiooniga või mis erinevad oodatavatest väärtustest märkimisväärse summa võrra, peab audiitor uurima selliseid erinevusi:
 - (a) esitades juhtkonnale järelepärimisi ja omandades asjakohast auditi tõendusmaterjali, mis on relevantne juhtkonna vastuste seisukohalt ja
 - (b) viies läbi muid auditiprotseduure nagu antud tingimustes vajalik (vt lõik A20–A21).

Rakendus- ja muu selgitav materjal

Analüütiliste protseduuride definitsioon (vt lõik 4)

- A1. Analüütilised protseduurid hõlmavad majandusüksuse finantsinformatsiooni võrdluste arvessevõtmist võrreldes seda näiteks:

- eelmiste perioodide võrreldava informatsiooniga;

³ ISA 330, lõik 18.

ANALÜÜTILISED PROTSEDUURID

- majandusüksuse eeldatavate tulemustega, nagu näiteks eelarved või prognoosid, või audiitori ootused, nagu näiteks hinnang kulumile;
 - samalaadse tööstusharu informatsiooniga, nagu näiteks majandusüksuse müügitulu ja ostjatelt laekumata nõuete suhte võrdlemine tööstusharu keskmistega või võrreldava suurusega majandusüksustega samas tööstusharus.
- A2. Analüütilised protseduurid hõlmavad ka seoste arvessevõtmist, näiteks:
- finantsinformatsiooni elementide hulgas, mis majandusüksuse kogemuse põhjal peaks oodatavalt vastama prognoositavale seaduspärasusele, nagu brutomarginaali protsent;
 - finantsinformatsiooni ja relevantse mittefinantsinformatsiooni vahel, nagu näiteks tööjõukulude suhe töötajate arvusse.
- A3. Analüütiliste protseduuride läbiviimiseks võib kasutada erinevaid meetodeid. Need meetodid ulatuvad lihtsate võrdluste läbiviimisest kuni kõrgetasemelisi statistilisi tehnikaid kasutavate keeruliste analüüside läbiviimiseni. Analüütilisi protseduure võib rakendada konsolideeritud finantsaruannete, informatsiooni komponentide ja üksikute elementide suhtes.

Substantiivsed analüütilised protseduurid (vt lõik 5)

- A4. Audiitori substantiivsed protseduurid väite tasandil võivad olla kas detailide testid, substantiivsed analüütilised protseduurid või mõlema kombinatsioon. Otsus selle kohta, milliseid auditiprotseduure läbi viia, kaasa arvatud see, kas kasutada substantiivseid analüütilisi protseduure, põhineb audiitori otsustusel olemasolevate auditiprotseduuride oodatava tulemuslikkuse ja tõhususe kohta, et vähendada auditi riski väite tasandil aktsepteeritavalt madala tasemeni.
- A5. Audiitor võib esitada juhtkonnale järelepärimisi substantiivsete analüütiliste protseduuride rakendamiseks vajaliku informatsiooni kättesaadavuse ja usaldusväärsuse kohta ning majandusüksuse poolt läbiviidud mis tahes selliste analüütiliste protseduuride tulemuste kohta. Juhtkonna poolt koostatud analüütiliste andmete kasutamine võib olla tulemuslik tingimusel, et audiitor on rahul sellega, et andmed on koostatud nõuetekohaselt.

Konkreetsete analüütiliste protseduuride sobivus antud väidete puhul (vt lõik 5 punkt a)

- A6. Substantiivsed analüütilised protseduurid on üldiselt enam rakendatavad suurte tehingumahtude puhul, mis kalduvad olema ajaliselt prognoositavad. Kavandatud analüütiliste protseduuride rakendamine põhineb ootusel, et andmete hulgas eksisteerivad seosed ja need püsivad vastupidiste teadaolevate tingimuste puudumise korral. Konkreetse analüütilise protseduuri sobivus sõltub siiski audiitori hinnangust selle kohta, kui tulemuslik see on väärkajastamise avastamiseks, mis kas individuaalselt või summeerituna koos muude väärkajastamisega võib põhjustada finantsaruannete olulise väärkajastamise.
- A7. Mõnel juhul võib analüütilise protseduurina tulemuslik olla isegi lihtne prognoosiv mudel. Näiteks kui majandusüksuses töötab kogu perioodi jooksul teadaolev arv

ANALÜÜTILISED PROTSEDUURID

fikseeritud töötasuga töötajaid, võib audiitoril olla võimalik kasutada neid andmeid perioodi tööjõu kogukulude suure täpsusega hindamiseks, mis annab seeläbi auditi tõendusmaterjali märkimisväärse kirje kohta finantsaruannetes ja vähendab vajadust läbi viia palgakulu detailide testid. Üldtunnustatud kaubandussuhtarvude kasutamist (nagu näiteks kasumimarginaalid erinevat liiki jaekaubanduse majandusüksuste puhul) saab sageli tulemuslikult kasutada substantiivsete analüütiliste protseduuride puhul, et anda tõendusmaterjali kajastatud summade põhjendatuse toetamiseks.

- A8. Erinevat liiki analüütilised protseduurid annavad erinevaid kindlustasemeid. Analüütilised protseduurid, mis hõlmavad näiteks kogu üüritulu prognoosimist korteriteks jaotatud hoone puhul, võttes arvesse üüritariife, korterite arvu ja tühjade korterite osakaalu, saavad anda veenvat tõendusmaterjali ja võivad elimineerida edasise detailide testide abil kontrollimise vajaduse, tingimusel, et elemente kontrollitakse asjakohaselt. Seevastu võib brutomarginaali protsendi arvutamine ja võrdlemine tulude kinnitamise vahendina anda vähem veenvat tõendusmaterjali, kuid võib anda kasulikku kinnitust, kui seda kasutatakse koos muude auditiprotseduuridega.
- A9. Konkreetsete substantiivsete analüütiliste protseduuride sobivuse kindlaksmääramist mõjutavad väite olemus ja audiitori hinnang olulise väärkajastamise riskile. Näiteks juhul, kui kontroll(imehhanism)id müügitellimuse käsitlemise üle on puudulikud, võib audiitor ostjatelt laekumata nõuetega seotud väidete puhul usaldada rohkem detailide teste kui substantiivseid analüütilisi protseduure.
- A10. Konkreetseid substantiivseid analüütilisi protseduure võib samuti pidada sobivaks, kui sama väite suhtes viiakse läbi detailide testid. Näiteks võib audiitor, kui ta omandab auditi tõendusmaterjali laekumata arvete hindamist puudutava väite kohta, rakendada klientide arvete aegumise suhtes analüütilisi protseduure lisaks järgnevate rahalaekumiste suhtes detailide testide läbiviimisele, et määrata kindlaks nõuete laekuvus.

Avaliku sektori majandusüksuste puhul spetsiifiliselt arvessevõetavad asjaolud

- A11. Individuaalse finantsaruande kirjetevahelised seosed, mida tavaliselt võetakse arvesse äriliste majandusüksuste auditi puhul, ei pruugi alati olla relevantsete valitsuste või muude mitteäriliste avaliku sektori majandusüksuste auditite puhul; näiteks võib paljudes avaliku sektori majandusüksustes esineda vähene otsene seos tulude ja kulutuste vahel. Lisaks sellele, kuna kulutusi varade omandamiseks ei pruugita kapitaliseerida, ei pruugi esineda seost näiteks varudele ja põhivaradele tehtud kulutuste ja nende varade finantsaruannetes kajastatud summade vahel. Samuti ei pruugi avalikus sektoris olla kättesaadavad andmed tööstusharu kohta või statistika võrdluseesmärkidel. Muud seosed võivad siiski olla relevantsete, näiteks varieeruvus tee-ehituse maksumuses kilomeetri kohta või soetatud sõidukite arvus võrreldes mahakantud sõidukitega.

Andmete usaldusväärsus (vt lõik 5 punkt b)

- A12. Andmete usaldusväärsus mõjutavad nende allikas ja olemus ning see sõltub tingimustest, milles neid kogutakse. Seega on järgnev relevantne selle kindlaksmääramisel, kas andmed on usaldusväärsed substantiivsete analüütiliste protseduuride väljatöötamiseks:

ANALÜÜTILISED PROTSEDUURID

- (a) kättesaadava informatsiooni allikas. Näiteks, informatsioon võib olla usaldusväärsem, kui seda kogutakse sõltumatutest allikatest väljaspool majandusüksust;⁴
- (b) kättesaadava informatsiooni võrreldavus. Näiteks võib vajalikuks osutuda täiendada üldisi tööstusharu andmeid, et need oleksid võrreldavad spetsiaaltooteid tootva ja müüva majandusüksuse andmetega;
- (c) kättesaadava informatsiooni olemus ja relevantsus. Näiteks kas eelarved on koostatud pigem oodatavate tulemuste kui saavutatavate eesmärkide põhjal ja
- (d) kontroll(imehhanism)id informatsiooni koostamise üle, mis on välja töötatud selle täielikkuse, täpsuse ja kehtivuse tagamiseks. Näiteks kontroll(imehhanism)id eelarvete koostamise, ülevaatuse ja säilitamise üle.

A13. Audiitor võib kaaluda kontroll(imehhanism)ide, kui neid on, toimimise tulemuslikkuse testimist majandusüksuse informatsiooni koostamise üle, mida audiitor kasutab substantiivsete analüütiliste protseduuride läbiviimiseks vastusena hinnatud riskidele. Kui sellised kontroll(imehhanism)id on tulemuslikud, on audiitoril üldiselt suurem kindlustunne informatsiooni usaldusväärsuse ja seega analüütiliste protseduuride tulemuste suhtes. Mittefinantsinformatsiooni kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust võib sageli testida koos muude kontroll(imehhanism)ide testidega. Näiteks kontroll(imehhanism)ide kehtestamisel müügiarvete käsitlemise üle võib majandusüksus lisada kontroll(imehhanism)id koguselise müügi kajastamise üle. Nendes tingimuses võib audiitor testida kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkust koguselise müügi kajastamise üle koos kontroll(imehhanism)ide toimimise tulemuslikkuse testidega müügiarvete töötlemise üle. Teise võimalusena võib audiitor võtta arvesse seda, kas see informatsioon kuulus auditi testimise hulka. ISAs 500 kehtestatakse nõuded ja antakse juhised läbiviidavate auditiprotseduuride kindlaksmääramiseks informatsiooni suhtes, mida kasutatakse substantiivsete analüütiliste protseduuride puhul.⁵

A14. Asjaolud, mida käsitletakse lõigu A12 punktides a–d on relevantes, olenemata sellest, kas audiitor viib substantiivsed analüütilised protseduurid läbi majandusüksuse finantsaruannete kohta perioodi lõpu seisuga või vahepealsel kuupäeval ja kavatses substantiivsed analüütilised protseduurid läbi viia järelejäänud perioodi kohta. ISAs 330 kehtestatakse nõuded ja antakse juhised vahepealsel kuupäeval läbiviidud substantiivsete protseduuride kohta.⁶

Hinnang, kas ootus on piisavalt täpne (vt lõik 5 punkt c)

A15. Asjaolud, mis on relevantes audiitori hinnangu kohta selle suhtes, kas ootust saab piisavalt täpselt kujundada tuvastamiseks väärkajastamist, mis võib summeerituna koos muude väärkajastamistega põhjustada finantsaruannete olulise väärkajastamise, hõlmavad järgmist:

⁴ ISA 500 „Auditi tõendusmaterjal”, lõik A31.

⁵ ISA 500, lõik 10.

⁶ ISA 330, lõigud 22–23.

ANALÜÜTILISED PROTSEDUURID

- täpsus, millega saab substantiivsete analüütiliste protseduuride oodatavaid tulemusi prognoosida. Näiteks võib audiitor oodata suuremat järjepidevust brutokasumi marginaalide võrdlemisel perioodist perioodi, kui võrreldes otsustuspõhiseid kulusid, nagu uuringu- või reklaamikulud;
- määr, milleni informatsiooni saab osadeks jaotada. Näiteks võivad substantiivsed analüütilised protseduurid olla tulemuslikumad, kui neid rakendatakse tegevusala individuaalsete osade finantsinformatsiooni suhtes või laia profiiliga majandusüksuse komponentide finantsaruannete suhtes, kui majandusüksuse kui terviku finantsaruannete suhtes;
- nii finants- kui mittefinantsinformatsiooni kättesaadavus. Näiteks võib audiitor võtta arvesse seda, kas finantsinformatsioon, nagu näiteks eelarved või prognoosid, ja mittefinantsinformatsioon, nagu näiteks toodetud või müüdüd ühikute arv, on kättesaadav substantiivsete analüütiliste protseduuride väljatöötamiseks. Juhul, kui informatsioon on kättesaadav, võib audiitor samuti arvesse võtta informatsiooni usaldusväärsust, nagu käsitletud eespool lõikudes A12–A13.

Kajastatud summade oodatavatest väärtustest erinevuse suurus, mis on aktsepteeritav (vt lõik 5 punkt d)

A16. Audiitori otsust erinevuse suuruse kohta oodatavast, mis on aktsepteeritav ilma edasise uurimiseta, mõjutavad olulisus⁷ ja järjepidevus kindluse soovitava tasemega, võttes arvesse võimalust, et väärkajastamine kas individuaalselt või summeerituna koos muude väärkajastamistega võib põhjustada finantsaruannete olulist väärkajastamist. ISAs 330 nõutakse audiitorilt seda veenvama auditi tõendusmaterjali omandamist, mida kõrgem on audiitori hinnang riskile.⁸ Seega, kui hinnatud risk suureneb, väheneb erinevuse suurus, mida peetakse aktsepteeritavaks ilma uurimiseta, et saavutada veenva tõendusmaterjali soovitud taset.⁹

Analüütilised protseduurid, mis aitavad kaasa üldise kokkuvõtte kujundamisel (vt lõik 6)

A17. Järeldused, mis on tehtud kooskõlas lõiguga 6 väljatöötatud ja läbiviidud analüütiliste protseduuride tulemuste põhjal, on kavandatud finantsaruannete individuaalsete komponentide või elementide auditi käigus tehtud kokkuvõtete kinnitamiseks. See aitab audiitoril teha põhjendatud järeldusi, mille alusel kujundada audiitori arvamus.

A18. Selliste analüütiliste protseduuride tulemused võivad tuvastada eelnevalt avastamata olulise väärkajastamise riski. Sellistes tingimustes nõutakse ISAs 315 audiitorilt olulise väärkajastamise riskidele antud audiitori hinnangu läbivaatamist ja vastavalt edasiste kavandatud auditiprotseduuride modifitseerimist.¹⁰

⁷ ISA 320 „Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel”, lõik A13.

⁸ ISA 330, lõik 7 punkt b.

⁹ ISA 330, lõik A19.

¹⁰ ISA 315, lõik 31.

ANALÜÜTILISED PROTSEDUURID

A19. Vastavalt lõigule 6 läbi viidud analüütilised protseduurid võivad olla sarnased nendega, mida tuleks kasutada riskihindamise protseduuridena.

Analüütiliste protseduuride tulemuste uurimine (vt lõik 7)

A20. Juhtkonna vastuste seisukohalt relevantset auditi tõendusmaterjali võidakse koguda nende vastuste hindamise kaudu, võttes arvesse audiitori arusaamist majandusüksusest ja selle keskkonnast, ja auditi käigus kogutud muu auditi tõendusmaterjali kaudu.

A21. Vajadus muude auditiprotseduuride läbiviimiseks võib tekkida siis, kui juhtkond ei ole näiteks suuteline andma selgitust, või kui selgitust koos kogutud auditi tõendusmaterjaliga, mis on relevantne juhtkonna vastuse seisukohalt, ei peeta adekvaatseks.