

Hugo a Sally se baví o významném riziku podvodu na výnosech

1. Předepsaná významná rizika



Ahoj Sally, připravuji auditní plán pro toho výrobce a distributora vína. Chtěl bych, aby byl co nejpodrobnější.

Je dobře, že chceš, aby byl auditní plán co nejpodrobnější, ušetří to pak všem čas při samotném auditu, protože každý bude vědět, co má dělat, a na nic se nezapomene.



U klienta zatím předpokládám jen dvě významná rizika, která standardy považují za povinná. Riziko obcházení kontrol vedením a riziko podvodu na straně výnosů.

Obcházení kontrol vedením je riziko na úrovni účetní závěrky jako celku a je to povinné významné riziko pro každou auditní zakázku. Oproti tomu je významné riziko podvodu u výnosů riziko na úrovni jednotlivých tvrzení a navíc je to jen předpokládané významné riziko. To znamená, že pokud přesvědčivě odůvodníš, že u tvého klienta pro některé typy výnosů není toto riziko relevantní (například se jedná o pronájem nemovitostí), pak ho v auditním plánu mít nemusíš.

Aha, a já si myslel, že je to vždy na výnosy jako celek. Zamyslím se, zda by pro nějakou část výnosů bylo možné předpoklad významného rizika podvodu zamítnout. Zaujalo mě ale, co jsi říkala o tom riziku na úrovni tvrzení. Co to přesně znamená?

Auditor si musí stanovit, ke kterým tvrzením se riziko podvodu vztahuje. Například u výnosů je to nejčastěji správná částka, výskyt a správné období.

Aha. Takže když se zamyslím a zdokumentuji, jakým způsobem by ten vinař nejspíš podváděl, mohu to významné riziko zúžit jen na určitá tvrzení.

Ano. Nezapomeň ještě prosím, že identifikace rizik je průběžný proces a další významné riziko se může objevit z vyhodnocení ostatních plánovacích prací, například předběžné analytické procedury, nebo i v průběhu auditu.

Hugo a Sally se baví o významném riziku podvodu na výnosech

2. Reakce na významná rizika



Sally, v našem vzorovém spisu je samostatný dokument s názvem „Reakce na významná rizika“. Nestačí to mít v auditním plánu, kde riziko uvádím i s přiřazenými tvrzeními a plánovanými auditními procedurami?

To, že existuje samostatný dokument, má svůj důvod, protože ISA požadují minimální rozsah auditní dokumentace pro významná rizika. Jednou z věcí je popis klientových kontrol, které se významného rizika týkají. Dále důvody, proč jsi vyhodnotil riziko jako významné, například složitost transakce, zda se jedná o riziko podvodu, subjektivita, materialita, a také zda se transakce týkají spřízněných stran.



To znamená, že ty kontroly musím testovat?

To už je na tvém úsudku, ISA jen požadují, abys dané kontroly pochopil a zdokumentoval ve spise. A pokud klient žádné kontroly nemá, zaznamenáš tuto skutečnost.

Na školení nám říkali, že reakcí na významné riziko je vždy povinný test věcné správnosti včetně testu detailních údajů.

Trochu to upřesním, ISA 330 požaduje test detailních údajů, což je obvykle vzorek, pouze tehdy, pokud se v reakci na významné riziko spoléhám jen na testy věcné správnosti, tedy netestuji kontroly.

Aha, takže u výnosů stačí otestovat kontroly a udělat analytickou proceduru?

Teoreticky ano. Ale myslím si, že pro pokrytí významného rizika podvodu na straně výnosů to není úplně vhodné. Pokud se zamyslíš, kde je možný podvod, většinou dojdeš k oblastem, které nejsou kontrolou řádně pokryty. V reakci na riziko podvodu je obvykle potřeba detailní test.

Hugo a Sally se baví o významném riziku podvodu na výnosech

3. Detailní test věcné správnosti u výnosů



Ahoj Sally. Navrhl jsem auditní procedury pro pokrytí významného rizika podvodu na straně výnosů. Jenže mi to přijde moc časově náročné. Klient má desítky tisíc výnosových transakcí. Navíc obrat se blíží sto milionům korun a materialita je jen lehce přes milion. To přece nemůžu otestovat!

Tak se na to pojďme podívat. Důležité je si uvědomit, že složitost nebo množství transakcí a případná časová náročnost pro auditora nejsou argumentem k omezení auditních procedur.



Já vím...

Vidím, že tady plánuješ detailní test s využitím reprezentativního vzorku, tzv. statistickou metodu výběru, pro populaci výnosů za celé období.

Ano, vždyť je to povinné.

To si nemyslím. Test by měl reagovat na konkrétní identifikované riziko podvodu.

U našeho vinaře jsme vyhodnotili jako riziko jen správné období a výskyt, protože podvádět podle nás mohou manipulací s dodacími podmínkami nebo předčasným vyskladněním vína.

Vidíš, pokud do našeho vyhodnocení zahrneme i práci provedenou na rozvahových položkách, v tomto případě na pohledávkách, tak se populace položek dotčených rizikem podvodu může zúžit. Pokud klient nemá významné pohledávky po splatnosti, pak rizikovým obdobím pro případný podvod není celý rok, ale jen období, za které má vykázané nesplacené pohledávky.

To dává smysl. Pokud zákazník víno zaplatil, tak je dostal a částku nerozporuje.

Přesně, takže je možné populaci položek testovaných na riziko podvodu omezit například na transakce za poslední dva měsíce, pokud je standardní splatnost 40 dní. Důležité je, aby ten tvůj test byl opravdu důkladný a dokázal odhalit případné podvodně účtované položky. To znamená, že nebude stačit odsouhlasení na fakturu, ale bude potřeba posoudit i další dokumentaci, která bezpečně prokazuje, zda a kdy byl prodej uskutečněn, např. dodací list.

Hugo a Sally se baví o významném riziku podvodu na výnosech

4. Získání dostatečné auditní evidence u výnosů



V dokumentaci vnitřního kontrolního prostředí vidím popsaných poměrně dost kontrol týkajících se výnosů. Plánuješ je testovat a spoléhat na ně?

Ne, stejně musím udělat ten detailní test kvůli podvodu, tak proč se ještě zdržovat s testy kontrol?

Nemyslím si, že by to bylo zdržování. Významné riziko podvodu se týká v našem případě tvrzení o správném období a výskytu. Potřebuješ ale auditními procedurami pokrýt i další rizika v oblasti výnosů, která se týkají ostatních tvrzení, například správnost částky a úplnost.

Ale to mi plánovaný test posledních dvou měsíců nepokrývá. Takže stejně budu muset testovat tržby za celý rok.

Ano, ale pokud otestuješ kontroly, tak velikost tvého vzorku pro případný detailní test bude výrazně nižší. U testů kontrol se vzorek i při vysoké požadované míře spolehlivosti pohybuje maximálně kolem 60 položek.

To je skutečně méně, než reprezentativní vzorek se stovkami položek. A stejně tak mi požadovanou míru spolehlivosti u detailních testů sníží i analytické procedury?

Ano. Dostatečná může být dokonce kombinace testu kontrol a analytické procedury nebo cíleného výběru vzorku, a tím se detailnímu testu pomocí reprezentativního vzorku můžeš vyhnout úplně.