

Auditor 3/2024

Hugo a Sally se baví o testování účetních zápisů

1. Plánování – reakce na významné riziko obcházení kontrol vedením

Ahoj Hugo a týme. Vítám vás na dnešní plánovací schůzce k auditu společnosti XYZ. Jako první téma bych ráda s Hugem probrala plánované reakce na významné riziko obcházení kontrol vedením.

ISA 240 uvádí celou řadu postupů reagujících na riziko podvodu. Povinné jsou tři. Test účetních zápisů, prověřit možnou předpojatost při tvorbě účetních odhadů a ověřit odůvodnění významných neobvyklých transakcí. Všechny jsem do plánu auditu zahrnul.

Skvělé. Rizika materiální nesprávnosti způsobená podvodem jsou vždy významná. Identifikoval jsi ještě nějaké jiné kromě povinného obcházení kontrol vedením?

Už jen významné riziko podvodu na výnosech. To jsme se snažili co nejvíce specifikovat. Vidíme ho ve správnosti účetního období a v existenci transakcí na konci roku.

K tomu se ještě vrátíme. Teď se pojdme soustředit na test účetních zápisů. Jeho cílem je identifikovat potenciálně podezřelé účetní zápisy a další úpravy provedené při sestavení účetní závěrky se zaměřením na možný podvod. Dalším krokem je zkontrolovat na podkladovou transakci, zda jsou zápisy správně. Hugo, jaký bude náš postup?

Nejprve musíme zmapovat procesy včetně manuálních a automatických kontrol nad účetními zápisy a sestavením účetní závěrky. Toto porozumění nám pomůže pochopit, jaké typy účetních zápisů u klienta existují, vyhodnotit jejich rizika a definovat, které mohou být potenciálně podezřelé.

Správně. A co dále?

Budeme se ptát účetních, popřípadě ostatních osob, které účtují, zda si nejsou vědomi nepatřičné nebo nezvyklé činnosti vztahující se ke zpracování účetních zápisů. Třeba zda po nich někdo nechtěl, aby zaúčtovali něco bez podkladu. Pak nadefinujeme charakteristiky podezřelých zápisů a vybereme položky k testování.

Výborně, souhlasím!

Auditor 3/2024

Hugo a Sally se baví o testování účetních zápisů

2. Plánování – testované období a úplnost hlavní knih

Pro test účetních zápisů musíme definovat období, za jaké budeme podezřelé účetní zápisy zkoumat. Co navrhuješ, Hugo?

ISA 240 vyžaduje, abychom vybrali účetní zápisy a další úpravy provedené na konci účetního období. Přemyslím ale, jestli je to dostatečné.

To je správná úvaha. Zápisy z konce roku testovat musíme, protože tam je riziko podvodů z titulu obcházení kontrol vedením největší. Ale ISA ještě požaduje, abychom zvážili a zdokumentovali, jaké je riziko podvodů ve zbytku roku a případně období rozšířili.

Chápu, že riziko formou nesprávných zápisů existuje především ke konci roku. Například za účelem splnění bankovních kovenantů. Proč by ale mělo existovat během zbytku roku?

Třeba proto, že společnost připravuje i pololetní nebo čtvrtletní účetní výkazy, ať již pro akcionáře nebo pro financující banky, jak zmiňuješ. Pak by mohli mít motivaci upravovat i tyto průběžné výsledky.

Pokud bychom tedy vyhodnotili, že významné riziko podvodných účetních zápisů existuje především na konci účetního období, řekněme v prosinci, a v takzvaném třináctém období používaném pro koncoroční zápisy, pak nám jako podklad pro testování stačí získat od klienta hlavní knihu (tj. soupis všech účetních zápisů) za konec účetního období. Mám pravdu?

Tak jednoduché to není. Je třeba ověřit, že podklad pro testování je kompletní. Z toto důvodu může být vhodnější pracovat s hlavní knihou za celý rok a odsouhlasit si ji na auditovanou předvahu. Tím se ujistíme o úplnosti hlavní knihy použité pro následnou identifikaci potenciálně podezřelých účetních zápisů.

Auditor 3/2024

Hugo a Sally se baví o testování účetních zápisů

3. Finální audit – shrnutí testovací strategie

Začínáme s finálním auditem. Test správnosti účetních zápisů, který reaguje na riziko obcházení kontrol vedením, může být časově náročný. Chtěla bych, abychom jej nenechávali až na konec auditu. Mohli bychom mít problém práci včas dokončit.

Počítáme s tím, že se testování účetních zápisů budeme věnovat hned od začátku finálního auditu.

Dobře. Jaké jsme si zvolili charakteristiky podezřelých zápisů, na které se budeme zaměřovat? Je třeba si uvědomit, že vhodné charakteristiky podezřelých zápisů nejsou ve všech společnostech stejné. Liší se například v závislosti na předmětu podnikání nebo na motivaci vytvářené klíčovými ukazateli výkonnosti vedení dané společnosti.

Ano, to si uvědomujeme. Náš klient je výrobní společnost. Jejimi zákazníky jsou firmy, čerpá významné bankovní úvěry a pro financující banky připravuje čtvrtletně účetní závěrku. S ohledem na potřebu sestavení účetních výkazů na čtvrtletní bázi pro banky jsme se rozhodli pro celé účetní období.

Dobře, to jsou relevantní vstupní informace. Jaké zápisy tedy plánujeme testovat?

V našem případě budeme vybírat účetní zápisy, kdy výnos nebude účtován proti pohledávce. Dále případné snížení nákladů, tj. náklad na straně Dal, s výjimkou zúčtování rezerv a opravných položek. V obou případech se tímto testováním zaměříme na riziko nadhodnocení hospodářského výsledku.

Vzhledem k tomu, že zákazníky společnosti jsou firmy, nepředpokládáme hotovostní platby. Navrhují testovat významné platby v hotovosti.

Souhlasím. Ještě se zaměříme na uživatele, kteří prováděli účetní zápisy. V tomto případě by podezřelé zápisy pro testování byly takové, které by přímo prováděl některý ze členů vedení společnosti.

Souhlasím. S ohledem na předmět podnikání, způsob financování a nastavení bankovních kovenantů našeho klienta reagují tyto charakteristiky účetních zápisů dobře na riziko související s obcházením kontrol vedením.

Auditor 3/2024

Hugo a Sally se baví o testování účetních zápisů

4. Finální audit – automatizované a manuální zápisy

Ještě jedna věc k tomu testu účetních zápisů a identifikaci potenciálně podezřelých zápisů. Chtěli bychom omezit náš výběr zápisů na ty, které jsou prováděny manuálně. Automatizované zápisy představují menší riziko podvodu. Souhlasíš, Sally?

Obecně souhlasím s nižším rizikem podvodu u automatizovaných zápisů. Jak je ale od manuálních zápisů na úrovni hlavní knihy odlišíme?

To je jednoduché, každý zápis nese příznak, jestli se jedná o manuální nebo automatizovaný účetní zápis.

Hugo, to je sice možné, ale musíme se zamyslet, jestli jsme schopni se na tyto příznaky uvedené v hlavní knize spoléhat. To bychom například museli testovat všeobecné kontroly nad informačním systémem, tzv. ITGC, což jsme se rozhodli u tohoto klienta nedělat.

Pokud tedy nebudeme schopni rozdělení zápisů na manuální a automatizované ověřit jinak, bude třeba do testování zahrnout jak manuální, tak automatizované zápisy.

Ano.

- MaPe-

Auditor 3/2024

Hugo a Sally se baví o testování účetních zápisů

5. Finální audit – vzorek na základě stanovených kritérií

Hugo, kolik položek jsme v testu účetních zápisů identifikovali jako podezřelé po uplatnění definovaných charakteristik?

Podle námi zvolených charakteristik vychází 145 rizikových zápisů na testování. S testováním tolika položek jsme nepočítali a nemáme na to kapacitu. Navrhují udělat z těchto 145 zápisů vzorek a ten otestovat.

Hugo, to nejde. Nemůžeme žádný z těchto podezřelých zápisů ignorovat a z testu ho vynechat.

Je opravdu nutné vidět konkrétní podklady ke každému ze 145 zápisů?

Ne nezbytně. A jedná se skutečně o 145 jedinečných účetních zápisů nebo je možné je na základě charakteristik sloučit do skupin a otestovat například jen jednu položku pro každou skupinu?

Ano, to by mělo být možné. Při filtrování zápisů jsme si všimli, že se celkem 120 položek často opakuje. Zjistili jsme, že se jedná o 10 různých skupin zápisů, každý zaúčtovaný jednou za měsíc. Otestujeme tedy jednu položku pro každou skupinu a v případě, že se nebude jednat o chybný nebo podvodný zápis, nepotřebujeme získávat detailní podklady k ostatním položkám v dané skupině.

Pokud se jedná skutečně o 10 skupin měsíčních zápisů, tak ano. Takto z celkových 145 podezřelých zápisů pokryjeme 120. A co těch zbylých 25 zápisů, které nelze sloučit do skupin podle společných charakteristik?

Dalším posuzováním jsme zjistili, že jsou tyto zápisy převážně standardní. Například časové rozlišení výnosů prostřednictvím výnosů příštích období. Během nastavení strategie pro testování účetních zápisů nás nenapadlo, že klient bude tyto typy zápisů mít. Charakteristiky pro výběr podezřelých zápisů jsem tedy upravil, aby bylo jasné, že toto jsou standardní účetní zápisy. Výsledkem je, že pouze u dvou položek se jedná skutečně o podezřelé zápisy, ke kterým musíme získat další podklady a vysvětlení.

Ano, je běžné, že se charakteristiky v průběhu testování upřesňují.

Celkem tedy budeme testovat 10 měsíčně se opakujících zápisů a další dva jednorázové rizikové zápisy.

Auditor 3/2024

Hugo a Sally se baví o testování účetních zápisů

6. Finální audit – interní vs. externí doklady a účetní zápisy mimo hlavní knihu

Sally, účetní zápisy jsme ve všech případech testovali na interní doklady a ujistili se, že dané transakce byly vedením schváleny. Šlo to rychle a předpokládám, že to je dostačující. Souhlasíš?

Hugo, s tím nesouhlasím. Kvalita důkazních informací musí být maximální možná, vzhledem k riziku podvodu. Samotné schválení vedením není důkazem, že tento zápis není vedením zmanipulován. Musíme získat důkazy, že zápis odpovídá reálné podkladové transakci.

Například si můžeme vyžádat externí doklad jako je smlouva.

Přesně.

A ještě jedna věc. Všimli jsme si, že existují i účetní zápisy, které nejsou součástí hlavní knihy. Mám na mysli reklasifikace na úrovni účetních výkazů. Například klasifikace dlouhodobých, resp. krátkodobých bankovních úvěrů. Uvažuji, jestli bychom i pro tyto zápisy měli zkontrolovat správnost.

Správně, výborný postřeh. Naše testování správnosti účetních zápisů se má věnovat kromě zápisů v hlavní knize i dalším úpravám provedeným při sestavení účetní závěrky. Zápisy mimo hlavní knihu mohou být také zdrojem chyb nebo podvodů v účetní závěre.

Petr Mališ (MaPe)

člen Výboru pro metodiku auditu KA ČR