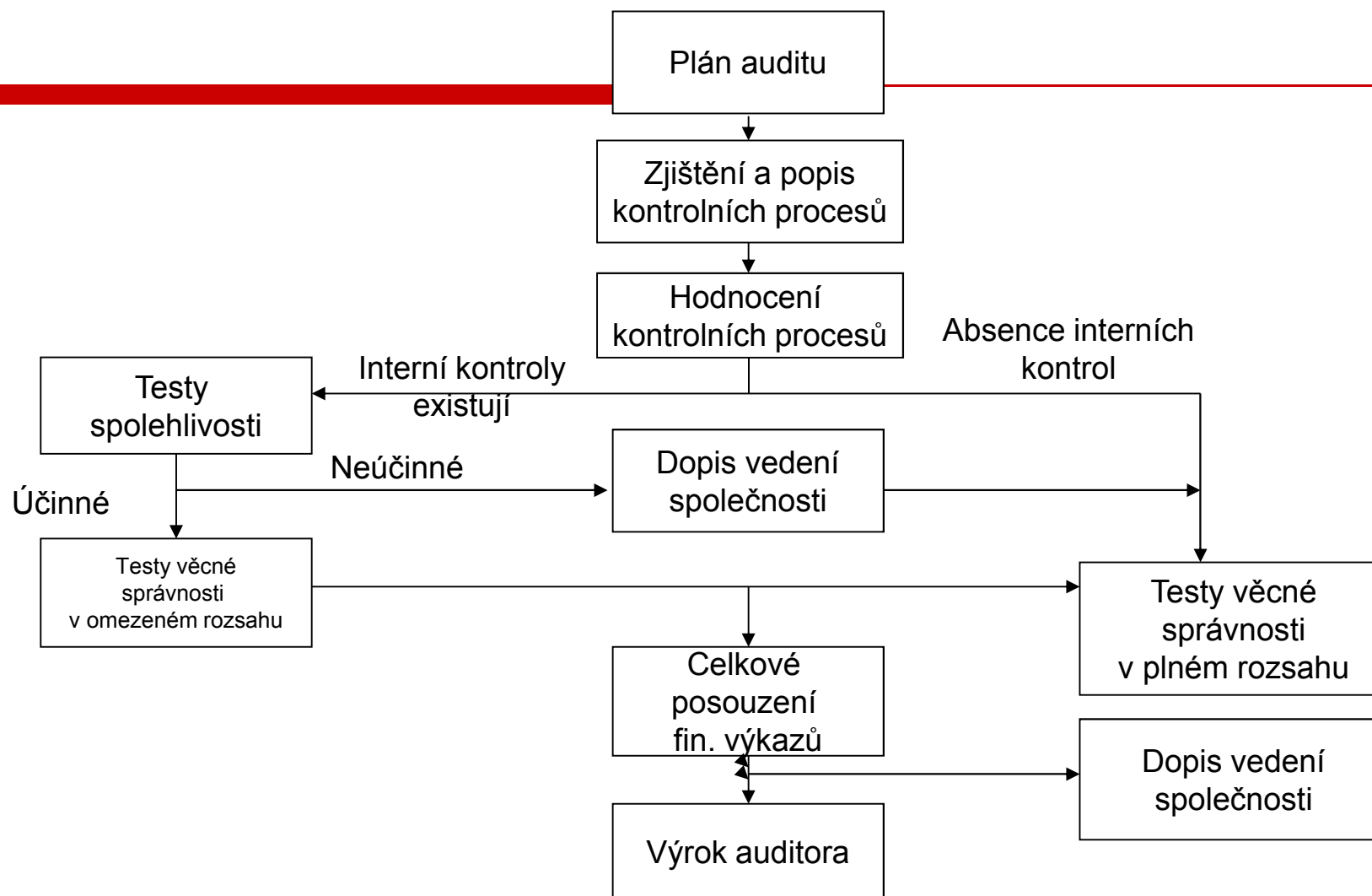


Seminář 5

Testy věcné správnosti Výběr vzorku

Rozsah a chronologie auditorských prací



Testy věcné správnosti

- **Detailní testy věcné správnosti** – testy věcné správnosti, které by měl auditor provádět, jestliže identifikoval specifické riziko vzniku potenciální chyby a nespolehá na vnitřní kontroly
- **Střední stupeň testů věcné správnosti** – jestliže auditor neidentifikoval specifické riziko potenciální chyby a vybral si variantu nespolehlivosti účetních systémů
- **Základní stupeň testů věcné správnosti** – měl by být proveden, pokud auditor spolehá na vnitřní kontroly

Testy věcné správnosti

Testy zůstatků a operací, jejichž cílem je získat informace o úplnosti, správnosti a průkaznosti údajů v účetní závěrce

Skutečnosti

- **existence** – aktivum či pasivum existuje
- **vlastnictví** – aktivum je majetkem, pasivum je závazkem se dané společnosti

Testy věcné správnosti

- **úplnost** – neexistují neevidovaná aktiva, pasiva či transakce
- **ocenění** - aktivum či pasivum je evidováno ve správné částce
- **vykázání** – položka je vykázána v souladu s předpisy

Prověření vzniku potenciálních chyb

	PLÁNOVANÝ TEST	POSTUP TESTU
Existence	Ověřit, zda všechny evidované tržby a pohledávky skutečně existují a zda všechny evidované transakce skutečně nastaly	Prozkoumat knihu vydaných faktur a porovnat s účetními záznamy v hlavní knize
Úplnost	Jsou všechny pohledávky ve finančních účtech skutečně zahrnuty?	Zkoumání dokumentace a souvztažných účtů, testy, zda jsou transakce evidovány ve správném účetním období, kontrola souvisejících bankovních výpisů
Práva a závazky - vlastnictví	Má podnik právně podložené nároky vůči zákazníkům z titulu zůstatku pohledávek	Odsouhlasení zůstatků s dlužníky prostřednictvím konfirmačních dopisů
Ocenění a vykázání	Jsou pohledávky ve finančním výkazu uvedeny ve správných částkách, jsou oceněny v souladu s obecně uznávanými účetními principy	Verifikace matematické přesnosti – údaje z evidence pohledávek

PŘ.: Testy věcné správnosti u finančního majetku

- CP v dematerializované podobě – kontrola výpisu z Centrálního depozitáře CP – musí souhlasit s hlavní knihou
- CP v materializované podobě – fyzická inventura
- Kapitálové účasti odsouhlasit s výpisem z obchodního rejstříku nebo pomocí konfirmací
- Výběr vzorků z podpůrné dokumentace
- Ověřit významné položky nákupů a přírůstků finančního majetku s podpůrnou dokumentací (kupní smlouva, doklady od obchodníka s CP, výpisy)

PŘ.: Testy věcné správnosti u finančního majetku

- Zjistit, zda neexistují nezaúčtované úbytky nebo úbytky zaúčtované v nesprávné výši (kontrola výnosů z prodeje a přijatých plateb na účet, kontrola zaúčtování)
- Ocenění – při prvním zaúčtování v PC, dále např. reálnou hodnotou
 - Je ocenění RH v souladu s příslušnými účetními předpisy?
 - Je metoda oceňování RH uplatňována konzistentně?
 - Zvážit možnost přizvat experta vzhledem ke složitosti problematiky
- Zkontrolovat zaúčtování přecenění do nákladů a do výnosů



Případová studie Test DHM

	Dopravní prostr.	Prodejní stánky	Stroje	Drobný HM	Stavby	Nedokončené investice	Celkem
Počáteční zůst.	939	1 344	6 633	5 387	32 050	3398	50 414
Přírůstky			1 053	2 615	995	150 610	303 588
Úbytky	-2 650	-966	-80	-555	-73	-7857	-310
Zůstatková cena	-212			-42	-54		
Odpisy	-311	-230	-2 366	-3 169	-1236		-7314
Konečný zůstatek	416	1 114	5 320	4 791	31 756	146 151	197 244

Návrh testů věcné správnosti DHM pro Student Agency

Získat rozpis všech relevantních zůstatků účtů a podpůrné rozpisy, analyzující každou položku

- Odsouhlasit každou položku na obratovou předvahu
- ujistit se, že počáteční zůstatky v obratové předvaze souhlasí s konečnými zůstatky minulého účetního období

Návrh testů věcné správnosti DHM pro Student Agency

Získat od klienta následující rozpisy:

- položkový seznam DHM (registr) s informací o počáteční účetní hodnotě, pořizovací ceně, oprávkách, odpisech běžného roku, konečné účetní hodnotě a datu uvedení do používání,
- registr přírůstků DHM v pořizovací hodnotě s informací o datu uvedení do užívání a odpisové skupině,
- registr úbytků DHM s informací o zůstatkové ceně, způsobu vyřazení a prodejní ceně v případě prodeje majetku,
- registr účtů DHM v pořízení a poskytnutých záloh na pořízení majetku.

DHM - Test existence a vlastnictví

Pro testování existence a vlastnictví dlouhodobého hmotného majetku je třeba vybrat ze soupisu počátečních zůstatků vzorek jednotlivých položek majetku pro testování a pro vybrané položky provést následující postupy:

- ❑ přesvědčit se o existenci majetku fyzickým ověřením, a pokud není toto ověření proveditelné, tak uvážit alternativní metody ověření (např. ověření od třetí strany),
- ❑ ověřit, že majetek je vlastněn firmou k datu sestavení účetní závěrky, (v některých případech může jít i o majetek, který podnik pouze užívá a existuje k němu jiné právo, o kterém je účtováno v souladu s platnými právními předpisy).
- ❑ zkontrolovat, zda je majetek správně klasifikován pro účetní a daňové účely,

DHM - Test existence a vlastnictví

- uvážit fyzické podmínky majetku, tzn. uvážit, zda je stanovená doba životnosti přiměřená nebo zda je třeba vytvořit opravnou položku nebo mimořádný odpis při snížení hodnoty majetku),
- určit, zda existují omezení možnosti disponovat majetkem (např. zastavený majetek), který je třeba uvést v účetní závěrce,
- pokud byl majetek vyřazen v průběhu běžného účetního období, je třeba provést postupy prováděné v rámci úbytků dlouhodobého hmotného majetku.

Auditorský výběr, velikost vzorku, vymezení auditované množiny

Výběr vzorku

- Výběr vzorků pro účely auditu – použití auditorských postupů u méně než 100% položek základního souboru (příčemž všechny jednotky mají šanci být vybrány)
- **Statistický výběr vzorku** – náhodný výběr položek vzorku nebo uplatnění teorie pravděpodobnosti
- **Nestatistický výběr vzorku** – auditor vybírá položky vzorku na základě vlastního odborného úsudku

Statistické metody

Náhodný výběr

- Náhodný výběr je metoda výběru vzorků takovým způsobem, **že každá položka v souboru má stejnou šanci být vybrána**, přičemž v praxi lze použít tabulek náhodných čísel, počítačového generátoru náhodných čísel či jiného typu náhodné metody.
[Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. 2006, 212]

Systematický výběr

- Systematický výběr spočívá **ve výběru každé n-té položky od náhodně zvoleného počátku** (např. pokud je vzorek 50, vybereme padesátou, stou atd. položku souboru). Tato metoda je v principu pouze pseudonáhodná, poskytuje však dobrou alternativu náhodného výběru. Auditor by se měl ujistit, že položky v souboru nevykazují určitou periodicitu charakteristik a pokud vykazují, lze použít jiný počátek nebo rozdílné rozmezí.
[Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. 2006, 212]

Statistické metody

Kumulativní výběr podle velikosti (CMA Sampling)

- Při použití této metody je výběr **založen na peněžní velikosti jednotlivých položek** souboru. Pravděpodobnost, že určitá položka bude vybrána, je přímo úměrná její velikosti v peněžním vyjádření, tzn. každá peněžní jednotka (ne položka, na rozdíl od výše uvedených technik) v souboru má stejnou šanci být vybrána. *[Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. 2006, 212]*

Nestatistické metody

Shlukový výběr

- Shlukový výběr předpokládá rozdělení souboru na menší podsoubory, náhodný výběr několika těchto podsouborů a následně prověření všech položek ve vybraných podsouborech. *[Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. 2006, 212]*

Stratifikovaný výběr

- Při použití této techniky je soubor rozdělen do menších podsouborů (straty) podle určitých charakteristik a pak jsou z každého podsouboru náhodně vybrány určité položky, jejichž počet závisí na počtu položek v každém podsouboru. *[Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. 2006, 212]*

Nestatistické metody

Výběr pomocí úsudku

- Při použití této metody vybírá auditor položky na základě svého porozumění činnosti a oblasti podnikání klienta.
[Příručka pro provádění auditu u podnikatelů. 2006, 212]

Test vzorku

- Matematické určení velikosti vzorku:

$$n = \frac{PV \times R}{V - (ON \times FR)}$$

Kde:

n = počet položek vzorku

PV = peněžní velikost souboru

R = faktor spolehlivosti

V = významnost

ON = očekávaná nesprávnost

FR = faktor rozšíření

Test vzorku

- **Faktor spolehlivosti (R)**

Každé úrovni zjišťovacího rizika může být přiřazen tzv. faktor spolehlivosti:

	Přijatelné zjišťovací riziko								
	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	37%	50%
R	4.61	3.00	2.31	1.90	1.61	1.39	1.21	1.00	0.70

Zdroj: AICPA, Audit and Accounting Guide: Audit Sampling, p. 117 (upraveno)

- Pokud není úroveň přijatelného zjišťovacího rizika kvantifikována (např. byla-li použita matice pro určení jednotlivých druhů rizika), musí auditor převést určené zjišťovací riziko do numerické formy.

Test vzorku

- **Očekávaná nesprávnost (ON)**

Očekávaná nesprávnost je peněžní částka nesprávnosti očekávané v celém souboru.

Auditor by měl při odhadu ON zvážit:

- zkušenost z předchozí práce na klientovi;
- své pochopení činnosti a oblasti podnikání klienta;
- ostatní faktory.

Test vzorku

- **Faktor rozšíření (*FR*)**

závisí na úrovni přijatelného zjišťovacího rizika:

	Přijatelné zjišťovací riziko (PZR)								
	1%	5%	10%	15%	20%	25%	30%	37%	50%
FR	1.9	1.6	1.5	1.4	1.3	1.25	1.2	1.15	1.00

Zdroj: AICPA, Audit and Accounting Guide: Audit Sampling, p. 117 (upraveno)



Případová studie Test DHM

	Dopravní prostr.	Prodejní stánky	Stroje	Drobný HM	Stavby	Nedokončené investice	Celkem
Počáteční zůst.	939	1 344	6 633	5 387	32 050	3398	50 414
Přírůstky			1 053	2 615	995	150 610	303 588
Úbytky	-2 650	-966	-80	-555	-73	-7857	-310
Zůstatková cena	-212			-42	-54		
Odpisy	-311	-230	-2 366	-3 169	-1236		-7314
Konečný zůstatek	416	1 114	5 320	4 791	31 756	146 151	197 244

Výpočet velikosti vzorku (dle KACR)

- **Velikost vzorku** = Zakladní soubor, který bude testován ÷ Selekční interval
- **Selekční interval** = Prováděcí významnost (materialita) ÷ Faktor spolehlivosti

- **Prováděcí významnost (materialita)** = Celková významnost – Očekávané nesprávnosti

Student Agency

Velikost populace celkem	197 244 tis. Kč
PV velikost populace bez výz. položek	19 337 tis. Kč
Zjišťovací riziko (viz 3. cvičení)	8%
R (faktor spolehlivosti)	3
Významnost (viz 3. cvičení – 1,5% celk. aktiv)	7 799 tis. Kč
Očekávaná nesprávnost	779 tis. Kč

$$\text{Prováděcí významnost} = 7\,799 - 779 = 7\,020$$

$$\text{Selekční interval} = 7\,020 / 3 = 2\,340$$

$$\text{Velikost vzorku} = 19\,337 / 2\,340 = 8,26$$

Počet položek pro testování

Významné položky	2
Ostatní položky	8
Celkem testovaných položek	10

Návrh na postup kontroly DHM

- ❑ Ověřit fyzickou inventurou existenci a stav majetku
- ❑ Zkontrolovat správné zařazení v registru majetku pro daňové a účetní účely
- ❑ Zkontrolovat všechny položky pořizovací ceny u nedokončené investice
- ❑ Získat soupis majetku v pořizení a odsouhlasit tento soupis s obratovou předvahou
- ❑ Posoudit, není-li testovaný majetek již fyzicky používán a neměl-li by být zařazen do používání a odepisován

Seminární práce – do spisu auditora

- Návrh testu věcné správnosti zvoleného zůstatku (toho, který vykazuje vyšší peněžní hodnotu)
- Výpočet velikosti vzorku pro testování

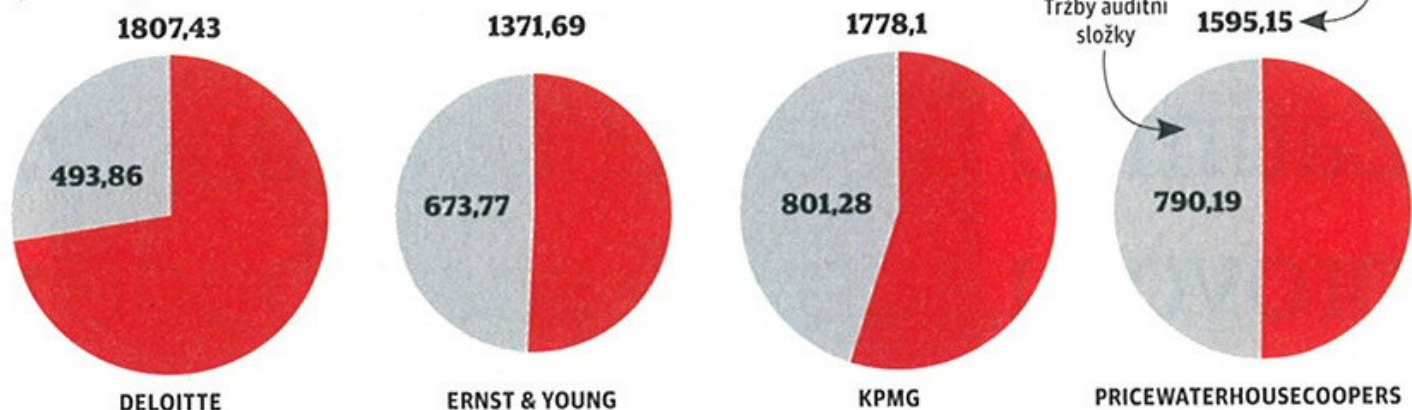
Aktualita – návrh EK na změnu provádění auditů

- ❑ největší reforma auditního trhu za poslední desetiletí
- ❑ Omezit konflikt zájmů mezi auditory a auditorskými firmami – oddělit auditorské a konzultantské služby
- ❑ Dopady finanční krize
- ❑ Snížit vliv velké čtyřky
- ❑ Zavést povinnou rotaci auditorů

Aktualita: Poměr tržeb za auditní a ostatní tržby auditorických firem

TRŽBY KLÍČOVÝCH FIREM VELKÉ AUDITORSKÉ ČTYŘKY V ČR*

(v mil. Kč)



*Údaje nejsou zcela porovnatelné, jednotlivé firmy mají různě nastavené finanční roky (u každé skupiny vybrány poslední zveřejněné údaje ze Sbírký listin).
pramen: Obchodní rejstřík a Sbírký listin

Aktualita: Big Four v ČR

- Deloitte kontroluje hospodaření hl.m. Prahy a zároveň mu poskytuje komplexní poradenství
- E&Y audituje ČEZ a zároveň tam posílá své konzultanty
- PWC poskytuje poradenské služby více než čtvrtině svých auditních klientů
- Audit nejlukrativnějších klientů: bank, pojišťoven a velkých podniků v každé zemi

Úkoly:

1) Jaké jsou hlavní chyby, které mohou způsobit nadhodnocení účtů pohledávek?

2) Navrhněte testy věcné správnosti pohledávek

Hlavní chyby, které mohou způsobit nadhodnocení účtů pohledávek

Nadhodnocené prodeje zboží či služeb

- ❑ Úplnost – prodej zaúčtován, ale zboží neodesláno či služba neposkytnuta
- ❑ Zaúčtování – prodej je zaúčtován v nesprávné výši
- ❑ Zaúčtování do správného období – služby poskytnuty v následujícím období, částka zaúčtována v běžném období

Podhodnocená přijatá platba

- ❑ Úplnost – platba přijata, ale nebyla zaúčtována
- ❑ Zaúčtování – platba přijata, ale zaúčtována v nesprávné částce
- ❑ Zaúčtování do správného období – platba přijata v běžném období, zaúčtována však v následujícím období

Hlavní chyby, které mohou způsobit nadhodnocení účtů pohledávek

Ocenění

- ❑ Nesprávné ohodnocení čisté hodnoty pohledávek.

Odpis pohledávek

- ❑ Nadhodnocené náklady z odepsaných a prodaných pohledávek
- ❑ Zaúčtování do správného období – pohledávky odepsány, prodány v následujícím období, náklady však zaúčtovány v běžném účetním období

Testy věcné správnosti pohledávek

- Získání rozpisů zůstatku účtu pohledávek z hlavní knihy
- Testování správnosti součtů
- Srovnání součtu pohledávek s celkovou částkou uvedenou v podpůrné evidenci
- Srovnání významných pohledávek s podpůrnou evidencí
- Výběr vzorku zůstatků pohledávek z podpůrné dokumentace
- Požádání klienta o připravení konfirmací