

Hugo a Sally se baví o účetních odhadech

1. Účetní odhad a jeho změna



(Hugo volá Sally) Ahoj, Sally, já ti volám, protože jsem asi udělal průšvih.

Hugo, klid, nadechni se a popiš, co se stalo.



Šíleně jsem naštvál hlavní účetní. Dělal jsem analytické postupy, jak jsme se dohodli a přitom jsem zjistil, že odpisový náklad společnosti klesl v porovnání s minulým rokem o pět procent. Přitom nic nevyřadili ani nedoodepsali. Tak jsem se šel zeptat a dozvěděl jsem se, že přehodnotili zbytkové životnosti majetku a u jedné ze tří hlavních výrobních linek ji prodloužili o dva roky. Matematicky to dává smysl, ale to přece nemůžou udělat. Mají odpisový plán, jednou si ty životnosti stanovili a tak je taky musí dodržet.

Hugo, to, že společnost přehodnocuje životnosti majetku je přece v pořádku a dokonce má povinnost to dělat. Účetní závěrka je plná čísel, která jsou výsledkem účetních odhadů. Životnosti majetku, opravné položky k pohledávkám, zásobám, majetku a i jiným aktivům, rezervy, dohadné položky a spousta jiných oblastí – tam všude najdeš nějaký účetní odhad. Je to prostě přibližná výše peněžní částky v případech, kdy nejsou k dispozici přesné metody ke stanovení její výše. Když společnost zjistí nové informace, měla by odhad upravit. Víš, proč ty životnosti prodloužili?

Dělali nějakou rozsáhlou technickou revizi, výkonnostní testy a já nevím co ještě a na základě toho určili, že výrobní linku na produkt A nebudou nahrazovat za dva, ale až za čtyři roky.

Tak to může být legitimní důvod pro změnu účetního odhadu, nemyslíš? Samozřejmě budeme muset projít aktualizované plány a další dokumentaci.

Hugo a Sally se baví o účetních odhadech

2. Riziko spojené s odhadem



S tou životností majetku jsem byl podezřívavý. Myslel jsem, že účetní odhady musí být vždy brány jako oblast významného rizika.

Zdá se, že jsi pořádně neposlouchal na školeních, když se probíral audit účetních odhadů. A taky jsi neposlouchal na naší plánovací schůzce a nepřečetl sis memorandum shrnující vyhodnocení rizik u této společnosti. Jinak bys věděl, že riziko významné nesprávnosti spojené s odhadem životností majetku zrovna v této společnosti je celkem nízké.



Sally, promiň, už to čtu. Vidím, že jsme tady zdokumentovali výsledky revize interních materiálů společnosti a diskuse s vedením.

Ano, jestli si dobře pamatuju, při plánování auditu jsme v porovnání s ložskem nenašli nic, co by mohlo způsobit vznik nových odhadů. Metody a použité modely jsou stejné jako loni, znalce nevyužívají a jediný „problém“, který jsme zjistili, byla potřeba revize účetního odhadu v oblasti zbytkových životností. A zrovna s tím ty vyrukuješ na paní účetní!

Zvorál jsem to. Koukám, že i v plánu auditu máme postupy, které zohledňují to, že riziko je nízké, hlavně proto, že činnosti společnosti jsou relativně jednoduché a odhady se týkají rutinních transakcí. A teď si i uvědomuju, že u našeho předcházejícího klienta bylo to riziko vyhodnocené jako významné, protože ta společnost dělala hodně složité transakce a navíc jsme tam v minulosti zažili, že vedení tak trochu s odhady manipulovalo, aby si zkorigovalo výsledek hospodaření. To tenhle klient se standardními odhady životností, opravných položek a jediné rezervy – na reklamace – je celkem jednoduchý.


No, zrovna u té reklamace bych byla opatrná. Co k ní víme?

Tam jsem se podíval, jestli nezměnili způsob výpočtu – a nezměnili. Loni vykázali rezervu ve výši 4 mil. Kč s tím, že předpoklad je, že by ji na základě skutečně provedených oprav měli čerpat ve výši 1,5 mil. Kč v letošním roce a 2,5 mil. Kč v příštím roce. Letos provedli opravu související se zárukami v hodnotě 1,4 mil. Kč, takže se celkem trefili.

Ano, to znamená, že jsi, řečeno slovy standardu ISA 540, posoudil výsledek účetních odhadů uvedených v účetní závěrce minulého období, nebo, je-li to relevantní, jejich změnu v běžném účetním období. A potvrdilo se, že odhad byl proveden správně. Navíc, pokud se dobře pamatuju, se správnost toho odhadu potvrdila už několikrát rok. To je dobrý indikátor, že i u tohoto odhadu je riziko nízké. Významné riziko vidím pouze u toho soudního sporu. O tom se pobavíme za chvíli.

Hugo a Sally se baví o účetních odhadech

3. Reakce na vyhodnocená rizika



Hugo, abychom předešli nějakým dalším nepříjemnostem s klientem, rozumíš tomu plánu auditu, pokud jde o reakci na vyhodnocená rizika nesprávnosti v oblasti účetních odhadů?

Myslím, že ano. Testování provozní účinnosti kontrol, které se týkají stanovení účetních odhadů, u tohoto klienta neprovádíme. Obvykle testujeme, jestli události, které nastaly do data zprávy auditora, poskytují důkazní informace týkající se účetních odhadů anebo zkoumáme, jak vedení stanovuje účetní odhady a údaje, na kterých jsou založené. Případně si udělám vlastní odhad částky toho odhadu.

Jak to budeš dělat? Třeba u opravné položky k pohledávkám?

Už vím, že postup tvorby opravných položek nezměnili. Nejprve procházejí všechny problematické odběratele, k nim vytvoří specifickou opravnou položku, a pak podle splatnosti aplikují procenta na jednotlivé kategorie zbývajících pohledávek. Zatím jsem otestoval, že u těch, kde se loni tvořila specifická opravná položka, nedošlo k úhradě. Na odpoledne mám v plánu probrat se společností nárůst specifických opravných položek v letošním roce a potom otestovat výpočet opravné položky ke zbývajícím pohledávkám. Už jsem si na základě rozvržení dle splatnosti, u kterého jsem otestoval, že je správné, udělal svůj propočet a porovnám ho s tím, který mi poskytla společnost.

To je prima, nepamenej, že musíš ještě před ukončením auditu otestovat, že v následném období nedošlo k nějakým událostem, které by tenhle odhad mohly ovlivnit – třeba to, že nějaký významný odběratel najednou přestal platit a tak.



Hugo a Sally se baví o účetních odhadech

4. Reakce na významné riziko, zveřejnění v příloze, prohlášení vedení společnosti, podvod



Zpátky k tomu přehodnocení životnosti majetku. Na plánovací schůzce jsme se dohodli, že získáme podklady pro to rozhodnutí a pak uděláme závěr, jestli ta změna nezpůsobila nesprávnost. Zatím mi to tak nepřipadá, ale potřebuju ještě projít všechny podklady a tvou dokumentaci. A taky s nimi proberu, jak to plánují popsat v příloze – pokud je ta částka významná, stálo by to za zmínku. A uvážíme, jestli není třeba trochu upravit standardní text prohlášení vedení v téhle oblasti.



Myslíš ten text, kde management potvrzuje, že „Významné předpoklady použité při sestavování účetních odhadů, včetně ocenění reálnou hodnotou, jsou přiměřené“? Že bychom tam dodali něco specifického k tomu prodloužení životností?

Ano, to dává smysl. Ale pojďme k těm soudním sporům. Tam jsme riziko vyhodnotili jako významné. Zjistil jsi tam něco problematického?

Ne, nic jsem nezjistil. Ten soudní spor z podzimu doběhl a dopadl ve prospěch společnosti. Oddechl jsem si, že se s tím nebudu muset trápit jako u toho jiného auditu minulý týden. Tam jsme confirmovali právníky a jejich závěry ještě konzultovali s našimi právníky. A strašně dlouho jsme se společností řešili, jak to popsat v účetní závěrce, protože míra nejistoty byla dost významná a řešili jsme i dopad na nepřetržitost trvání té společnosti. Ale u nich se řešilo i znehodnocení dlouhodobého majetku, pamatuju si, jak připravovali několik variant modelu pro stanovení výše té opravné položky k majetku a kolik času jsme tomu věnovali. A navíc najednou rozpustili skoro celou opravnou položku k pohledávkám, i když, jak se ukázalo, k tomu nebyl důvod. A tvrdili, že prostě změnili odhad.

Účetní odhady jsou zkrátka oblastí, kde je relativně velký prostor pro podvod – a časté nebo nečekané změny v účetních odhadech, které nejsou podmíněny změnami situace, jsou jednou ze skutečností, které naznačují možný výskyt podvodu. Navíc je někdy obtížné pro společnost stanovit a pro auditora vyhodnotit, zda daná změna je změnou odhadu, nebo opravou chyby – už jsi několikrát viděl, jak klient jeden rok vytvořil rezervu na nějaké riziko a v následujícím roce ji rozpustil. Vždy je třeba vyhodnotit, jestli se loni stala chyba, nebo se letos změnil odhad. A jak ti pořád zdůrazňuju, všechny závěry a podklady k nim je nutné velmi pečlivě zdokumentovat.

Hugo a Sally se baví o účetních odhadech

5. Ocenění reálnou hodnotou, využití znalce



Pro jistotu si s tebou chci potvrdit, že reálnou hodnotou nic neocenili. Ani informace o ní neuvádějí v příloze?

Ne, na nic jsem nepřišel. Kdy se to může stát?

Když mají třeba deriváty, finanční investice, které se oceňují reálnou hodnotou, u konsolidující účetní jednotky se reálnou hodnotou oceňují všechna aktiva a závazky nových akvizic, v IFRS závěrce pak třeba investice do nemovitostí. A tak dál a tak dál. No, buď rád, že tady nic takového není. Pokud se reálná hodnota stanoví na základě přístupných tržních cen, je to celkem jednoduché. V okamžiku, kdy takovéto ceny nejsou k dispozici, se většinou používají nějaké modely nebo reálnou hodnotu určuje znalec.

No, když ji určuje znalec, jsme v pohodě, ne? On si za to ručí, takže je to určitě dobře.

Hugo, to rozhodně není pravda. Zpráva znalce je důkazní informace jako každá jiná a auditor s ní tak musí zacházet – ve zprávě se na znalce neodvolává. U některých klientů používáme i našeho znalce, abychom se ujistili, že zpráva znalce použitá klientem je postavena na reálných základech a jsou použité správné metody. Nebo nám náš znalec vysvětlí, co nám vlastně jiný znalec sděluje – před chvílí jsme se bavili o tom, že jsme při vyhodnocení soudní pře používali nejen konfirmaci od právníka klienta, ale vyžádali jsme si i posouzení našeho právníka – tedy znalce. Ale nerada bych teď zabředla do nějakých detailů ohledně stanovení reálné hodnoty, když ji společnost nepoužívá. To můžeme probrat jindy.