

1. Jak stanovit faktor spolehlivosti



Ahoj Sally, probíral jsem s naším asistentem vzorec na výpočet velikosti vzorku pro testy věcné správnosti. Narazili jsme na pár otázek, co bych s tebou rád probral.

Jasně. Předpokládám, že se bavíme o standardním vzorci, kde v čitateli je hodnota testované populace násobená faktorem spolehlivosti a ve jmenovateli prováděcí materialita.



Ano. Nejtěžší mi přijde stanovit faktor spolehlivosti. Je to jako věštění z křišťálové koule.

Ne tak docela. Faktor spolehlivosti se odvíjí od výše přirozeného rizika materiální nesprávnosti (vzniku materiální chyby) v dané oblasti, které jsi vyhodnotil ve fázi identifikace a vyhodnocení rizik.

Jasně, výši rizika jsem stanovil na základě porozumění činnosti klienta, jeho procesům a systémům včetně vnitřních kontrol, předběžných analytických postupů, historické zkušenosti s chybami v předchozích obdobích a podobně.

Přesně tak. Na základě toho všeho jsi odborným úsudkem stanovil výši rizika pro každé relevantní tvrzení dané položky výkazů. Čím větší riziko vidíš, tím větší faktor spolehlivosti detailního testu potřebuješ.

To dává smysl. A má to nějaké hranice? Je nějaký nejmenší či největší faktor spolehlivosti?

Nejmenší smysluplný faktor je okolo jedné. To odpovídá velmi nízkému riziku. Naopak maximální faktor je tři, to použiješ u vysokého, resp. významného rizika.

Pokud mám střední riziko, tak použiji faktor okolo dvojky?

Přesně tak. Výši faktoru spolehlivosti přebíráme ze statistických metod¹. Důvěřujeme statistikům, kteří toto umí obhájit.

Vysoký požadovaný faktor spolehlivosti vede k velkému vzorku. Nemůžu ten faktor spolehlivosti snížit ještě něčím jiným než vyhodnocením rizika?

Můžeš, pokud na dané populaci provedeš jiné testy. Například testy kontrol nebo analytické testy věcné správnosti. Pokud tyto testy dopadnou úspěšně, tak může výrazně snížit faktor spolehlivosti pro test detailních údajů.

Chápu. Část potřebné jistoty jsem nabral již těmi předchozími testy a detailní test je už jen doplňkem, tudíž může být méně rozsáhlý.

-SpM-

¹ Příručka k uplatňování ISA při auditu malých a středních účetních jednotek, díl druhý – praktická část str. 227.

2. Jakou použít materialitu a hodnotu testované populace

Ještě bych se chtěl zeptat, proč je ve jmenovateli vzorce pro velikost vzorku prováděcí materialita. Nemůže tam být rovnou materialita?

Teoreticky může. Ale tím bys předpokládal, že na testovaném vzorku nesmí být zjištěna žádná nesprávnost. Jakmile bys nějakou objevil, byť by to bylo pár korun, tak by ten otestovaný vzorek přestal být dostatečný.



Chápu. Použitím prováděcí materiality si vytvářím bezpečnostní pásmo, které mi dá určitou jistotu, že nezjištěné nesprávnosti spolu se všemi neopravenými nesprávnostmi nepřekročí materialitu.

Přesně tak. Je to rezerva, abys nevydal na základě výsledků provedených testů nesprávný výrok. Je to popsáno v ISA 530.A3.

Co ten poslední parametr, hodnota testovaného souboru? Tam asi není co řešit. Prostě vezmu peněžní hodnotu z účetnictví, ne?

Nejdřív se musíš ujistit, že ten testovaný soubor je homogenní. Kdybys například měl soubor tvořený kladnými i zápornými položkami, třeba by tam byly tržby i dobropisy, tak nemůžeš do vzorce dosadit jejich netto součet.

Rozumím. Musím v takovém případě soubor rozdělit na dva samostatné podsoubory a velikost vzorku počítat z celkové hodnoty kladných a záporných položek zvlášť. Ale pořád platí, že беру hodnoty z účetnictví, ne?

Pokud testem pokrýváš riziko nadhodnocení, například pro tvrzení existence, pak ano. Ale pokud jsi identifikoval riziko možného podhodnocení, například pro tvrzení úplnosti, tak částka v účetnictví může být nižší, než je správná hodnota. Do vzorce bys měl dosadit tuto správnou hodnotu představující peněžní velikost zdrojové populace mimo účetnictví, z níž budeš vzorek vybírat.

Ale já přeci nevím, jaká je ta správná hodnota.

To je pravda. A proto se v praxi běžně postupuje tak, že u testů na podhodnocení se jako hodnota populace vezme částka z účetnictví povýšená o určité procento, například deset procent.

Chápu. Tím dojde k mírnému navýšení testovaného vzorku a zajistí nám to, že bude dostatečný, i kdyby v účetnictví některé položky chyběly.

3. Co když mi vychází velmi vysoký počet položek?



Občas se mi stává, že vypočítaná velikost vzorku je velmi vysoká. Někdy to jsou i stovky položek. Co pak s tím?



A co je obvyklým důvodem takové situace?

Bývá to kombinace vysoké hodnoty testované položky výkazů a vysokého rizika materiální nesprávnosti, kvůli kterému mám vysoký faktor spolehlivosti.

Typický příklad jsou výnosy, kde je hodnota celkové populace mnohonásobkem prováděcí materiality, klidně to může být padesáti nebo i stonásobek. Tady prostě potřebuješ dostatečně velký vzorek.

Právě. A navíc tu mám významné riziko.

Opravdu vidíš významné riziko vzniku chyby pro všechna relevantní tvrzení na výnosech a pro celou populaci?

Jak to myslíš?

Na výnosech identifikuješ různá rizika. Můžeš mít řadu rizik neúmyslné nesprávnosti, jako že nevyfakturují prodané zboží, že mu přiřadí nesprávnou cenu, že špatně zkalkulují obratový bonus a tak. A pak můžeš mít rizika úmyslné manipulace.

Například že prodeje uskutečněné v prosinci vyfakturují a zaúčtují až do ledna následujícího roku, nebo naopak lednové prodeje zaúčtují do prosince, aby vykázali lepší výsledek hospodaření běžného roku. Nebo úmyslně nezaúčtují dohad na obratový bonus.

ISA požadují u výnosů předpokládat významné riziko pouze u nesprávnosti z důvodu podvodu. To jsou jen ty spojené s možnou manipulací. Ale u chyb, tedy neúmyslných nesprávností u výnosů, nemusíš významné riziko předpokládat, pokud k tomu budeš mít kvalitní fakta a argumenty z fáze vyhodnocení rizik.

Pro detailní testy, kterými pokrývám jiná než významná rizika, budu vyžadovat nižší faktor spolehlivosti a vzorky nebudou tak rozsáhlé.

A tvoje testy, kterými budeš pokrývat rizika manipulace kolem konce roku, budou mít sice vysoký faktor spolehlivosti, ale budeš je provádět na mnohem menším objemu prodejí realizovaných jen v několika týdnech právě kolem konce roku.

Už rozumím. A taky platí to, co jsme už říkali dříve, že můžu faktor spolehlivosti a tím i velikost vzorku detailního testu snížit, pokud na dané populaci provedu i jiné testy, například testy kontrol nebo analytické testy věcné správnosti.

4. Co když mi vychází velmi nízký počet položek?



A co když mi vychází velmi malý počet položek? Pokud testuji položku výkazů s nízkým rizikem, jejíž hodnota je necelým dvojnásobkem prováděcí materiality, tak mi vyjde velikost vzorku rovna jedné položce. Je to dostatečné?

Pokud jsou všechny vstupní parametry správné, tak ano. Statistické zákonitosti, o které se při auditu opíráme, platí i tady.



A co jsou ty vstupní parametry?

Měla by to být populace, která se skládá z velkého počtu dílčích položek, řekněme stovek či tisíců, které jsou relativně homogenní. Pokud by tomu tak nebylo, pak je diskutabilní, jestli pro určení počtu testovaných položek používat výše zmíněný vzorec.

Takže bys používala jinou metodu? Jakou?

Třeba jednoduchý úsudek kombinovaný se skepticizmem. Například tak, že bych pro každou významnou položku výkazů s nízkým rizikem, která je řekněme do dvojnásobku materiality, otestovala třeba tři náhodné položky, ačkoliv vzorec by mohl opodstatňovat i menší počet.

A pokud je v populaci pár větších položek tvořících podstatnou část daného účtu, tak bych opustil metodu reprezentativního výběru a prostě otestoval těch pár velkých položek.

Ano a pokud ten netestovaný zbytek bude jednoznačně nemateriální, tak ho nemusíš dále testovat.

Hugo a Sally se opět baví o detailním testování pomocí vzorků

5. Jakou metodou vybírat testované položky



Musím při výběru položek vzorku používat generátor náhodných čísel?

Nic takového není požadováno. Vzorek musí být reprezentativní. To zjednodušeně řečeno znamená, že každá položka testovaného souboru musí mít šanci, že do vzorku spadne.



Mně přijde nejjednodušší namátkový výběr. Prostě náhodně zapichuji prst do rozpisu položek. To je reprezentativní, ne?

V principu ano, pokud vybíráš přiměřeně rovnoměrně z celého rozpisu. Ale namátkovým výběrem, stejně jako generátorem náhodných čísel, ignoruješ peněžní velikost vybraných položek. Malých položek bývá víc než velkých, a tak bude tvůj reprezentativní vzorek obvykle tvořen spíše jimi.

A jeho celková peněžní velikost oproti celé populaci bude poměrně nízká. Hodilo by se vybírat nějakou metodou, která přihlíží k velikosti jednotlivých položek.

Například metoda výběru peněžní jednotkou.

A co stratifikace? Rozdělím si populaci na velké a malé položky. A potom vyberu třeba půlku vzorku z těch velkých a druhou půlku z těch malých.

Jo, to může být často dobrá metoda.

-SpM-

6. Dokumentace



Vrtá mi hlavou, jak mám vlastně svoji metodu výběru zdokumentovat. Zvlášť u toho namátkového píchání prstem.

To je jednoduché. Prostě srozumitelně popíšeš, jak jsi to dělal a jak jsi zajistil, že je výsledek reprezentativní.



Začátek je jednoduchý. Popíšu, odkud jsem získal danou sestavu položek, jak jsem překontroloval její návaznost na testovanou položku výkazů.

A pak vysvětlíš svůj postup. Že jsi postupně procházel sestavou a namátkově vybíral.

Ale jak mám zdokumentovat, proč jsem píchl prstem na určité místo?

To samozřejmě nijak objektivně zdokumentovat nejde a ani to není nutné. Ale z vybraného vzorku musí být zřejmé, že byl dostatečně reprezentativní a nepředpojatý.

Myslíš jako to, že vybrané položky jsou přiměřeně rovnoměrně rozmístěné v celém souboru?

Ano. A taky že jsi nijak viditelně nepreferoval jen určité položky, třeba dle jejich peněžní velikosti, charakteru, data zaúčtování nebo třeba jen umístění v seznamu.

A pokud jsem používal výběr peněžní jednotkou nebo stratifikovaný výběr?

Tak postupuješ podobně. Popíšeš použité parametry, jako například náhodný start, délku výběrového intervalu, nastavení hranic jednotlivých strat nebo skupin, do kterých jsme základní soubor rozdělili.

A pak už jen zdokumentuji, které položky jsem vybral a otestoval.