

Auditor 8/2025

Hugo a Sally se baví o testování k mezitímnímu datu a následných procedurách

1. Pohledávky

Ahoj Sally. Mám klienta, jehož mateřská společnost vyžaduje dokončení auditu do 8. ledna. Budu muset dělat většinu práce k datu předcházejícímu rozvahový den (mezitímnímu datu). Chtěl bych se poradit o vhodných procedurách v období od tohoto data do konce roku.

Jasně. Které položky tě nejvíc zajímají?

Například pohledávky, budu je testovat k 30. září. Přemýšlím, jestli by riziko případných nesprávností za zbývající období nešlo pokrýt analyticky.

To záleží na tom, zdali dokážeš přiměřeně spolehlivě odhadnout, jaký by měl být zůstatek pohledávek na konci roku.

To by mohlo jít. Klient prodává velkému množství drobnějších zákazníků. Není prakticky možné, aby koncoroční zůstatek pohledávek byl vychýlen nějakou významnou jednorázovou událostí, například neobvyklým jednorázovým prodejem velkému zákazníkovi nebo významnou platbou provedenou těsně před či po konci roku. Byznys a chování zákazníků jako velké skupiny je dlouhodobě stabilní a při těch tisících zákaznících se jednotlivé odchylky vzájemně eliminují.

Tak to by na základě historických statistik a dalších dostupných údajů mohlo být možné predikovat očekávaný zůstatek pohledávek na konci roku.

Určitě. Auditoval jsem klienta předchozí tři roky. Budu mít ověřený zářijový zůstatek pohledávek pomocí konfirmací. Obchodní oddělení má řadu statistik prodeje na měsíční bázi za poslední roky. Tyto statistiky jsou nezávislé na účetnictví. Bude se o co opřít.

Část 1 pokračuje na následující straně.

-Sml-, -SpM-

Auditor 8/2025

Hugo a Sally se baví o testování k mezeitímnímu datu a následných procedurách

1. Pohledávky

To zní dobře. Samozřejmě budeš muset dobře zanalyzovat sezónnost prodejů, ujistit se, zdali nemají nějaké slevové programy, které by se meziročně významně měnily, že doby splatnosti zůstávají neměnné a podobně. Také se potřebuješ ujistit, že neproběhly nějaké velké transakce, které by tvoje předpoklady významně narušily. Ten analytický odhad musí být přiměřeně přesný a spolehlivý.

Souhlasím. Už jsem se díval na vývoj pohledávek na měsíční bázi za posledních pět let. Nejsou tam žádné velké meziměsíční výkyvy, což přesně odpovídá mému porozumění celému jejich byznysu.

To je dobrý podpůrný argument pro to, že analytické postupy by mohly být dostatečnou procedurou pro pokrytí rizika materiální nesprávnosti pohledávek ke konci roku. A nezapomeň, že ke všem používaným informacím a předpokladům potřebuješ přiměřené důkazy, že jsou správné a úplné.

-Sml-, -SpM-

Hugo a Sally se baví o testování k mezitímnímu datu a následných procedurách

2. Zásoby

Sally, dál bych se chtěl pobavit o testování zásob. Předpokládám, že je také budu testovat ke konci září. Nejen kvůli tomu extrémně krátkému termínu na vydání zprávy v lednu, ale hlavně proto, že klient k tomuto datu dělá inventuru. Takže opět bude potřeba pokrýt zbylé tři měsíce.

To je relativně dlouhé období. Jaká je obvyklá obrátkovost těch zásob?

Okolo šesti týdnů. Za poslední kvartál se zásoby otočí minimálně dvakrát. Přemýšlel jsem, zdali bych dokázal vymyslet nějaký analytický postup, jak odhadnout z mezitímního stavu zásob očekávaný zůstatek na konci roku. Ale je to velmi těžko predikovatelné, je tam příliš mnoho faktorů.

Chápu. V takovém případě nezbude než udělat klasické testy detailních údajů. Čili získat kompletní výpis všech přírůstků a úbytků zásob za říjen až prosinec a z obou těchto populací otestovat vzorek položek.

Taky jsem k tomu dospěl. Zůstatek zásob jakož i přírůstky a úbytky za každý kvartál představují částku, která je několikanásobkem materiality, takže i počet položek v obou vzorcích bude přiměřeně velký. Můžu použít stejné položky, které jsem testoval ke konci září?

To záleží na okolnostech. Určitě je praktické na položkách testovaných k mezitímnímu datu ověřit i jejich následné pohyby. Ale do testovaných vzorků z posledního kvartálu bych doporučovala zařadit i další položky přírůstků a úbytků. Tím zajistíš dostatečnou nepředvídatelnost a taktéž to může být důležité pro ujištění se o úplnosti testovaných přírůstků či úbytků.

Hugo a Sally se baví o testování k mezitímnímu datu a následných procedurách

3. Výnosy

Sally, přemýšlím, jak provést test výnosů, které bychom si mohli také otestovat už k mezitímnímu datu, abychom si v rámci finálního auditu ušetřili čas.

To je dobrý nápad, jen si uvědom, že v případě výsledkových účtů má testování zbývajících období trochu jiný charakter než u rozvahových položek.

Co tím myslíš?

Rozvahová položka k mezitímnímu a koncoročnímu datu bývá často představována víceméně stejnými aktivy nebo pasivy. Třeba dlouhodobý majetek se v mezidobí změní pouze o odpisy a možná o pár přírůstků anebo úbytků, jinak je to k oběma datům v podstatě stejný majetek. Testy zbývajících období u takové položky mají v podstatě za cíl prokázat, že důkazní informace získané k dané položce k mezitímnímu datu zůstávají platné a relevantní pro tuto položku i ke konci roku.

A v čem je to u výsledovky jiné?

U výsledovky je test zbývajících období procedurou na zcela nové populaci transakcí. Test k mezitímnímu datu pokrývá populaci transakcí za období do mezitímního data, zatímco test zbývajících období pokrývá novou populaci transakcí za zbývajících období. Jsou to dva samostatné testy dvou oddělených populací.

Rozumím, otestuji tedy výnosy za prvních 9 měsíců pomocí detailního testu a pak provedu detailní test transakcí účtovaných po zbytek období.

Může být. Ale pro test zbývajících období není nutné použít stejný druh testu věcné správnosti. Mohl bys zkusit provést analytický test, pokud je možné predikovat očekávaný objem výnosů za poslední kvartál.

Myslím, že je to možné. Jak jsem již zmiňoval, v rámci pohledávek máme k dispozici řadu statistik prodejů na měsíční bázi za poslední roky, které jsou nezávislé na účetnictví, a tedy by nemělo být těžké predikovat objem výnosů za poslední kvartál. Využijí tak statistiky jak pro pohledávky, tak pro výnosy.

Hugo a Sally se baví o testování k mezitímnímu datu a následných procedurách

4. Alternativní procedury

Provádět detailní testy pro zbývající období do konce roku může být dost práce. Dovedeš si představit nějaký jiný přístup k pokrytí rizika, že by mezi mezitímním datem a koncem roku vznikla materiální nesprávnost?

Už jsme se bavili o tom, že můžeš použít analytické testy. Záleží na tom, zda lze přiměřeně odhadnout výši dané položky ke konci roku, zda k tomu z informačního systému klienta či jiných zdrojů získáš dostatek potřebných údajů.

A nemohl bych nějak využít kontrol?

Můžeš zkusit testy kontrol. Například u výnosů bych očekávala, že takové kontroly existují. Totéž může platit i pro položky rozvahy. Pokud identifikuješ relevantní kontroly, můžeš se pokusit je otestovat a tím zmenšit rozsah testů věcné správnosti po zbývající období.

To ale znamená nejen posoudit jejich návrh, ale též ověřit, že fungovaly během posledního kvartálu. U manuálních kontrol to může znamenat testování vzorku transakcí v průběhu období. U automatizovaných kontrol to zase může znamenat nutnost zabývat se počítačovým prostředím a IT kontrolami, na které se příslušné automatizované kontroly spoléhají.

Ano. Musí to být opravdové testování provozní účinnosti kontrol. Ale u klientů s dobrým kontrolním prostředím, které audituješ opakovaně, to může být dobrá cesta. A pokud takové kontroly nalezneš, dávalo by smysl je testovat nejen za poslední kvartál, ale za celý rok. Proto můžeš zmenšit i rozsah věcných testů v dané oblasti.

Hugo a Sally se baví o testování k mezitímnímu datu a následných procedurách

5. Lze se procedurám úplně vyhnout?

Dovedeš si představit, že bych se testování zbývajících období dokázal úplně vyhnout? Prostě bych nějakou materiální položku otestoval k mezitímnímu datu a žádné další následné procedury ke konci roku bych pro danou položku již nedělal.

To dost dobře nejde. Standardy říkají jasně, že pokud jsi provedl testy věcné správnosti k mezitímnímu datu, zbývajících část účetního období jsi povinen pokrýt testy věcné správnosti, které lze případně zkombinovat s testy kontrol.

Chápu. Potřebuji podklady pro své závěry za celé účetní období. K tomu potřebuji provést vždy nějaké procedury pro zbývajících období, minimálně jednoduché, ale dostatečné analytické testy.

Ano. A taky je potřeba zvážit, zdali je smysluplné danou položku vůbec testovat k mezitímnímu datu.

To chápu. Čím je to zbývajících období delší, tím obtížnější může jeho testování být.

Nejde jen o délku období. Můžeš mít klienta se slabým kontrolním prostředím, testované položky mohou mít významné riziko materiální nesprávnosti, může být obtížné získat vhodné informace pro provedení analytických procedur po zbývajících období či tvoje schopnost provést po mezitímním testování další procedury po zbytek období může být jinak omezená.

Rozumím. V takových případech může být rozumnější či jedinou možnou strategií provést příslušné testování až ke konci roku. To bude relevantní například pro některé rozvahové položky, které sám klient precizně identifikuje, vyčísluje a účtuje až na konci roku.

Anebo položky, které se v čase velmi rychle a nepredikovatelně mění. To vše je potřeba dobře zvážit, než akceptuješ nějaký extrémně brzký termín ukončení auditu, například toho 8. ledna, jak jsi zmiňoval dříve.

Ivana Smejkalová (Sml), Michal Štěpán (SpM)
předsedkyně a člen Výboru pro metodiku auditu