

Hugo a Sally se baví o testování tržeb

1. Testování tržeb u retailového klienta

Ahoj Hugo, četla jsem memorandum na zhodnocení rizik materiální nesprávnosti způsobeného podvodem pro našeho retailového klienta „Pro kutily“. Souhlasím se závěry pro výnosy tedy, že s ohledem na velikost a množství jednotlivých prodejních transakcí nevidíme významné riziko z důvodu podvodu na výnosových transakcích. Ale protože tržby jsou největší číslo v účetní závěrce a jejich audit je často komplexní, chtěla bych s tebou prodiskutovat náš auditní přístup. Blíží se předběžný audit.

To jsem rád Sally, pojďme na to. Pro připomenutí – „Pro kutily“ má v ČR 50 obchodů v segmentu „Do it yourself“. Využívá komplexní informační systém (ERP), do kterého účtuje pro každý obchod tržby na denní bázi podle informací z pokladního informačního systému (PoS). Mají tedy jeden materiální zdroj tržeb.

Fajn, plánujeme se spoléhat v rámci strategie auditu tržeb na kontroly?

Neplánujeme. Zhodnocení kontrolního prostředí pro letošní rok nás sice ještě čeká na předběžném auditu, ale vloni jsme v rámci porozumění procesům identifikovali v oblasti tržeb řadu kontrol a vyhodnotili jejich návrh a zavedení. Šlo například o sekvenčnost účtenek v PoS, denní uzávěrky pokladen včetně inventury hotovosti, přenos dat mezi pokladním systémem (PoS) a účetním systémem (ERP) a schvalování cen v master datech.

To zní dobře. Uvidíme, jestli se něco změnilo. A jaké plánujeme testy věcné správnosti?

Jako klíčový test prodejních transakcí se chceme na vzorku zaměřit na sesouhlasení mezi systémy PoS a ERP. Tedy sesouhlasení mezi systémem, který v pokladně zaznamená prodej proti platidlu (PoS) a systémem, který zaúčtuje prodejní transakci do hlavní knihy (ERP).

A jak si budeme jisti, že transakce zaznamenaná v PoS byla provedena skutečně proti platidlu (peníze získané v hotovosti nebo přes platební karty)?

Část 1 pokračuje na následující straně.

Hugo a Sally se baví o testování tržeb

1. Testování tržeb u retailového klienta

Na to přece mají kontrolu denní uzávěrky pokladen včetně inventury hotovosti. Teda jestli ta kontrola, kterou používali vloni, ještě stále funguje.

To ano, ale pokud kontroly neplánujeme testovat, nemůžeme na ně ani spoléhat. Bude tedy třeba ještě rozšířit tento transakční test tak, abychom pokryli i ověření hotovosti v pokladnách a odvody peněz do banky.

Chápu, díky za vysvětlení.

A plánujeme ještě nějaké další testy věcné správnosti?

Plánujeme se zaměřit na testování tržeb na konci roku – cut off test neboli test zaúčtování do správného období. Přestože cut off nepředstavuje na tržbách významné riziko, vyjádřit se k němu musíme. Coby rizikové období považujeme poslední den roku.

Souhlasím s tím, že náš výrok se týká všech relevantních tvrzení, tedy i cut off. Jsou ale tržby za rizikové období materiální? Opravdu tržby za poslední den fiskálního období překročí prováděcí materialitu? Jak to bylo vloni?

Hm, už se dívám Vloni byly tržby posledního dne zhruba polovina prováděcí materiality. Pokud tedy bude poslední den z pohledu tržeb opět nemateriální a zároveň naše analytické postupy neodhalí na konci letošního a na začátku příštího roku významné výkyvy, nebude třeba provádět na cut off detailní testování.

Souhlasím. Tímto se retail často liší od výrobních nebo třeba velkoobchodních společností. Prosím pošli mi po předběžném auditu upravenou auditní strategii.

Hugo a Sally se baví o testování tržeb

2. Testování tržeb u výrobního klienta

Ahoj Hugo, jak to jde na auditu Zámek komplet s.r.o., našeho výrobního klienta v oblasti strojírenství?

Ahoj Sally, poměrně dobře. Jak jsem se domluvili, na začátku koncoročního auditu jsme se soustředili na oblasti s významnými riziky a už máme příslušné testy téměř hotové, takže by nás snad nemělo nic překvapit. Mám například zauditované tržby, tak bych Ti mohl tuto oblast poslat na kontrolu.

To budu ráda. Odpoledne mám prostor, tak práci na tržbách zrevizuji.

(později odpoledne)

Hugo, ve spisu vidím, že jsme o tržbách uvažovali jako o jedné populaci. Copak oni v roce 2025 neměli kromě výroby zámků i výrobu nástrojů, tedy dlouhodobější zakázky? Čekala bych, že mají dva materiální zdroje tržeb – zámky a nástroje.

Tržby za výrobu nástrojů v roce 2025 činily přibližně trojnásobek prováděcí materiality. Ale protože se jedná o tržby z prodeje vlastních výrobků, stejně jako v případě výroby zámků, pro účely auditu jsme uvažovali pouze o jednom materiálním zdroji tržeb.

Skutečnost, že tržby klasifikujeme na stejném řádku výsledovky neznamená, že se jedná o jeden zdroj tržeb. Musíme vzít v úvahu celkový proces a jeho rizika. V případě nástrojů se bavíme o dlouhodobých projektech, kde se tržby rozlišují na základě dosažení milníků definovaných ve smlouvě. Naproti tomu zámky jsou drobné výrobky prodávané na základě standardních objednávek.

Chápu, máme tedy dva materiální zdroje tržeb, čemuž budeme muset přizpůsobit naše testy například výběrem separátních vzorků anebo použitím jiných druhů důkazních informací.

Přesně tak. Bude třeba dotestovat hlavně nástroje. Ve vzorku na testy věcné správnosti jsem viděla jen zámky. Mimochodem, líbí se mi, jak jsme k testům věcné správnosti u tržeb za zámky přistoupili. Správnost a existenci ověřujeme pomocí transakčního testu, kde odsouhlasujeme informace z účetnictví na fakturu, dodací list a objednávku.

Hugo a Sally se baví o testování tržeb

2. Testování tržeb u výrobního klienta

Ano, a vzorek odpovídá tomu, že na tržbách jsme u existence a správnosti vyhodnotili významné riziko.

Snažím se ještě dohledat, jak jsme u zámků v případě testu zaúčtování do správného účetního období (cut off) přistoupili k tomu, že mají různé dodací podmínky (incoterms) definující mimo jiné přechod rizika vlastnictví výrobků z klienta na jeho zákazníka. Poradíš mi?

Ve většině případů přechází riziko na zákazníka s akceptací prvním dopravcem. Ale je pravda, že mají i zákazníky, na které přechází riziko z vlastnictví výrobků až po převzetí zákazníkem. Navíc někteří z těchto zákazníků jsou mimo Evropu a doprava lodí k nim trvá zhruba měsíc.

Je jasné, že pro zámořské prodeje, kde je tržbu třeba zaúčtovat až ve chvíli převzetí zákazníkem, je cut off riziko podstatně větší. Jak jsme je tedy testovali?

V master datech má klient incoterms jasně definované pro každého zákazníka. Incoterms z master dat jsme si na vzorku otestovali na faktury, resp. objednávky a následně jsme rozdělili tržby podle rizikovitosti. Období pro testování cut off se tedy lišilo podle toho, jaký má daný zákazník incoterm a jak dlouho trvá doprava k zákazníkovi.

Výborně. A co vratky a reklamace?

Ty máme testované za celý rok coby debetní položky na tržbách. Zároveň jsme testovali rezervu, kterou společností vytvořila na pravděpodobnou částku reklamačních nákladů za výrobky prodané do konce roku 2025.

A ještě nějak jsme se věnovali tržbám?

Neobvyklým zápisům na výnosových účtech jsme se věnovali v rámci testu rizikových zápisů podle ISA 240.

Díky Hugo.

Hugo a Sally se baví o testování tržeb

3. Testování tržeb u klienta v odvětví pronájmu nemovitostí

Ahoj Sally, prosím Tě, náš nový auditní klient Kanceláře a obchody s.r.o. pronajímá kancelářské plochy a obchodní jednotky. Jak víš, zakázku na 2025 jsme vyhráli až krátce před koncem roku, takže vyhodnocení rizik probíhá nyní v lednu 2026. Máme za sebou diskuse s vedením k procesům a je tam řada specifík, které budou mít vliv na auditní strategii. Já jsem ale nikdy takovýto typ firmy neauditoval. Můžeme to spolu probrat?

Jistě Hugo, pojďme na to. Co jsme během vyhodnocení rizik zjistili?

Mají zhruba dvacet nájemců. Roční tržby z pronájmu u každého z nich jsou materiální a měsíčně probíhá fakturace na nájemce. Klíčové parametry nájemních smluv jako pronajaté m², Kč/m² atd. mají evidované v jedné přehledné tabulce. Říkají tomu rent roll. Tu bychom měli k auditu nějak využít.

To je obvyklé. A máš pravdu. Rent roll bude tvořit základ pro test na výnosy. S pomocí informací z rent rollu budeme schopni přepočítat roční nájemné a srovnat výpočet s nájemným vykázaným v účetnictví. Takže provedeme analytické postupy.

To zní jednoduše, jdu na to!

Počkej! A jsi si jistý, že je rent roll správný a úplný? Revidovali jsme detailně smlouvy s nájemci, abychom se ujistili, že v něm např. nechybí nějaké informace nutné ke správnému vykázání tržeb z nájmu? Případně že tam nechybí nějaké celé platné smlouvy?

Hmm, co máš třeba na mysli?

Zaměříme se nejdříve na správnost rent rollu. Kromě parametrů, které jsi zmiňoval, je třeba pochopit, jestli klient nabízí nájemcům pobídky např. v podobě nájemních prázdnin, které by bylo třeba časově rozlišit.

Rozumím. Ještě nějaké další tipy, čeho si máme ve smlouvách s nájemci všimnout?

Část 3 pokračuje na následující straně.

Hugo a Sally se baví o testování tržeb

3. Testování tržeb u klienta v odvětví pronájmu nemovitostí

U nájmu obchodních jednotek se někdy stává, že část nájemného je vázaná na obrát dané obchodní jednotky. V takovém případě je časté, že pronajímatel vyžaduje od nájemce informaci o obrátu dané jednotky nějakým způsobem ověřenou. A my, pokud je variabilní složka materiální, můžeme tuto informaci také využít k auditu.

Ještě něco dalšího?

Obvyklé je, že smlouvy řeší indexaci nájemného typicky ve vazbě na inflaci. Nájemné může být vázané i na vývoj kurzu CZK/EUR. A ještě mě napadá, že je třeba pochopit, jakým způsobem probíhá přefakturace energií na nájemce.

Chápu, tak začneme detailní revizí nájemních smluv a odsouhlasením parametrů ze smluv na rent roll. Ale ještě jsi zmiňovala riziko úplnosti rent rollu. Co jsi měla na mysli?

Může se stát, že nějaká platná smlouva v rent rollu chybí, a tedy tržby přepočítané na datech rent rollu by byly podhodnocené. K úplnosti rent rollu je možné přistoupit například tak, že si jednotlivé nájemní plochy rent rollu odsouhlasíme na technickou dokumentaci pronájemného objektu. Budeme tam mít informaci nejen o pronajatých, ale i neobsazených nájemních plochách. A skutečnost, že daná plocha není obsazená, je snadné si ověřit fyzickou prohlídkou budovy.

To zní dobře. Díky za konzultaci Sally.

Petr Mališ (-MaPe-)
člen Výboru pro metodiku auditu KA ČR