

Exemplu: Utilizarea procedurilor analitice¹

AMC SRL, o companie nelistată la bursă are un hotel (Coquette) localizat în Calea Victoriei, București. Serviciile oferite sunt de lux și se adresează oamenilor de afaceri și vizitatorilor bogați din străinătate. Societatea este obligată să-și aibă situațiile financiare revizuite deoarece aparține de o rețea internațională care îi monitorizează veniturile și gradul de ocupare. În cazul în care veniturile sau gradul de ocupare sunt mai mici decât limitele stabilite de rețea internațională de hoteluri, hotelul risca să fie exclus din rețea.

Este al treilea an în care revizuiți situațiile financiare ale SC AMC SRL. Nimic nu v-a făcut să credeți în misiunile anterioare că situațiile financiare nu ar fi întocmite conform cerințelor legale (O 1802/2014). Veniturile raportate din închirierea camerelor și neauditate sunt de 16,240,190 lei în 2017 și au fost de 13,896,754 în 2016. Totalul veniturilor raportate în an au fost de 29,457,895 lei și profitul brut de 3,168,205 lei.

Pentru a putea aplica procedurile analitice ați decis să cereți informații relevante pentru a aplica proceduri de fond.

i) Dați exemple de informații pe care le cereți și de sursele și persoanele care sunt utile în furnizarea lor

Informațiile din industria hotelieră obținute din buletinele disponibile sunt:

	Grad de ocupare	Tarif mediu		Grad de ocupare	Tarif mediu
Ian	80	220	Iulie	80	200
Febr	70	200	August	80	200
Mart	60	180	Septembrie	70	200
April	80	240	Octombrie	60	180
Mai	50	200	Noiembrie	60	200
Iunie	70	180	Decembrie	90	270

Foile de lucru anterioare menționează că hotelul Coquette are un total de 330 de camere. Clientul vă furnizează și el informații (în Anexa B) din propriul sistem de evidență.

Riscul inerent a fost evaluat ca fiind ridicat și riscul de control ca fiind mic pentru aserțiunile existență, completitudine și acuratețe în ceea ce privește recunoașterea veniturilor din închirierea camerelor.

După ce ați analizat gradul de precizie necesar (folosind atât factori cantitativi cât și calitativi) ați decis că este acceptabilă o diferență de maxim +/- 5% sau o diferență egală cu eroarea tolerabilă (dacă este mai mică) calculată de dvs. la 125,000 lei, între estimările voastre și datele prezentate de SC AMC SRL.

¹ Inspirat din **Case Study: Majestic Hotels, Inc. Using Analytical Procedures as Substantive Tests**, By Frank A. Buckless and D. Scott Showalter, NC State University, © 2012 KPMG LLP KPMG
<http://qa05.kpmg.us/audit/curriculum-support/audit-case-studies/analytical-procedures-case-study--majestic-hotels.html>

Cerinte

1. Folosiți foaia de lucru data în Anexa A împreună cu informațiile externe despre hotel și industrie obținute pentru a obține o așteptare pentru veniturile din închirierea camerelor în cazul hotelului Coquette.
 - A. Sunt veniturile din închirierea camerelor în cazul hotelului Coquette în cadrul "intervalului de rezonabilitate"?
 - B. Dacă veniturile din închirierea camerelor au fost în afara intervalului dvs. de "rezonabilitate", ce ar putea explica diferența? Ce alte informații ați mai cere? Repetați calculul și analizați din nou.
 - C. Dacă veniturile din închirierea camerelor au fost în interiorul "intervalului de rezonabilitate", procedura dvs. analitică ar furniza suficiente dovezi pentru a putea concluziona că veniturile din închirierea camerelor în cazul hotelului Coquette nu conțin erori semnificative?
2. Examinați informațiile primite de la client furnizate în Anexa B. Folosiți foaia de lucru data în Anexa A pentru a obține o așteptare pentru veniturile din închirierea camerelor în cazul hotelului Coquette.
 - A. Sunt veniturile din închirierea camerelor în cazul hotelului Coquette în cadrul "intervalului de rezonabilitate"?
 - B. Dacă veniturile din închirierea camerelor au fost în afara "intervalului de rezonabilitate", ce ar putea explica diferența? Ce alte informații ați mai cere? Repetați calculul și analizați din nou.
 - C. Dacă veniturile din închirierea camerelor au fost în interiorul "gamei de rezonabilitate", procedura dvs. analitică ar furniza suficiente dovezi pentru a putea concluziona că veniturile din închirierea camerelor în cazul hotelului Coquette nu conțin erori semnificative?

Anexa A: Foaie de lucru

Misiune de revizuire a situațiilor financiare
Nume client: SC SRL **Ref secțiune dosar**
ANUL 2018
Intocmit de: **Revizuit de :**
Data întocmirii: **Data reviziei**

Obiectul procedurii aplicate și documentate:

Obținerea de probe relevante și credibile privind înregistrarea veniturilor din închirierea camerelor, și anume a faptului că veniturile există, că au fost recunoscute integral și corect.

Proceduri aplicate:

Testarea rezonabilității venitului din închirierea camerelor prin parcurgerea următorilor pași:

1. Identificarea factorilor cheie, a relațiilor cheie și a altor factori de care depind veniturile din închirierea camerelor;
2. Determinarea erorii tolerabile
3. Crearea unei așteptări
4. Compararea între așteptări și sume raportate
5. Determinarea nevoii de teste suplimentare

Rezultate și concluzii

1. Identificarea factorilor cheie, a relațiilor cheie și a altor factori de care depind veniturile din închirierea camerelor;

Factori cheie	Relații cheie	Alți factori
	.	

2. Determinarea erorii tolerabile

3. Crearea unei așteptări

4. Comparația între așteptări și sume raportate

5. Determinarea nevoii de teste suplimentare

Anexa B

	Nr de zile	Single 2	Nr de camere			Tarif		Single 3	3*	Grad de ocupare		Single 3	3*
			2*	Single 3	3*	Single 2	2*			Single 2	2*		
Ian	31	10	200	20	100	150	200	200	300	98%	82%	71%	95%
Febr	28	10	200	20	100	150	200	200	300	85%	75%	65%	60%
Mart	31	10	200	20	100	120	160	180	250	75%	50%	50%	45%
April	30	10	200	20	100	120	160	180	250	85%	75%	65%	60%
Mai	31	10	200	20	100	120	160	180	250	85%	75%	65%	60%
Iunie	30	10	200	20	100	150	200	200	300	85%	75%	65%	60%
Iulie	31	10	200	20	100	150	200	200	300	98%	82%	71%	95%
August	31	10	200	20	100	150	200	200	300	98%	82%	71%	95%
Septembrie	30	10	200	20	100	120	160	180	250	75%	50%	50%	45%
Octombrie	31	10	200	20	100	120	160	180	250	75%	50%	50%	45%
Noiembrie	30	10	200	20	100	120	160	180	250	75%	50%	50%	45%
Decembrie	31	10	200	20	100	150	200	200	300	98%	82%	71%	95%

Anexa C

Reduceri			
Single 2	2*	Single 3	3*
17%	10%	12%	9%
14%	3%	13%	2%
15%	8%	12%	12%
14%	3%	12%	2%
12%	1%	15%	11%
13%	9%	13%	9%
14%	12%	15%	5%
15%	1%	14%	4%
12%	2%	13%	12%
13%	11%	12%	9%
15%	4%	16%	2%
11%	12%	12%	8%

Anexa A: Foaie de lucru 1

Misiune de revizuire a situatiilor financiare

Nume client: SC AMC

SRL

Ref secțiune dosar

ANUL 2018

Intocmit de:

Revizuit de :

Data intocmirii:

Data reviziei

Obiectul procedurii aplicate și documentate:

Obținerea de probe relevante și credibile privind înregistrarea veniturilor din închirierea camerelor, și anume a faptului că veniturile există, că au fost recunoscute integral și corect.

Proceduri aplicate:

Testarea rezonabilității venitului din închirierea camerelor prin parcurgerea următorilor pași:

6. Identificarea factorilor cheie, a relațiilor cheie și a altori factori de care depind veniturile din închirierea camerelor;
7. Determinarea erorii tolerabile
8. Crearea unei așteptări
9. Comparăția între așteptări și sume raportate
10. Determinarea nevoii de teste suplimentare

Rezultate și concluzii

1. Identificarea factorilor cheie, a relațiilor cheie și a altori factori de care depind veniturile din închirierea camerelor;

Factori cheie	Relații cheie	Alți factori
Tarif Grad de ocupare Număr de camere	Venitul din servicii de cazare este produsul dintre gradul de ocupare, tariful și numărul de camere. Gradul de ocupare este luat ca medie a industriei.	Datele din industrie s-ar putea să nu fie adecvate pentru clientul nostru care e un hotel de lux.

6. Determinarea erorii tolerabile

5% din încasările raportate de entitate: $16,240,190 * 5\% = 812,010$ lei

Eroarea trivială = 125,000 lei

Diferență acceptabilă = $\min (125,000 \text{ și } 812,010) = 125,000 \text{ lei}$

7. Crearea unei așteptări

Vezi Anexa D (pagina următoare)

8. Comparația între așteptări și sume raportate

Raportat de Hotel = 16,240,190

Estimat de Practician = 17,808,450

Diferență = 1,568,260

9. Determinarea nevoii de teste suplimentare

Diferență între estimare și raportat de Hotel = 1,568,260

Diferență acceptabilă = 125,000

Concluzie

Diferența este prea mare pentru a fi acceptată. Vom cere date suplimentare clientului pentru a vedea de unde provine. Trebuie obținute datele privind tarifele medii practicate, structura camerelor (2, 3 stele, single double, alte tipuri) precum și gradul de ocupare calculate de hotel.

Anexa D: Creare estimare și stabilire diferențe între estimate și raportat de entitate

Luna	Nr. Zile	Grad de ocupare (%)	Tarif mediu	Numar camere	Venituri estimate
Ian	31	80	220	330	1,800,480
Febr	28	70	200	330	1,293,600
Mart	31	60	180	330	1,104,840
April	30	80	240	330	1,900,800
Mai	31	50	200	330	1,023,000
Iunie	30	70	180	330	1,247,400
Iulie	31	80	200	330	1,636,800
August	31	80	200	330	1,636,800
Septembrie	30	70	200	330	1,386,000
Octombrie	31	60	180	330	1,104,840
Noiembrie	30	60	200	330	1,188,000
Decembrie	31	90	270	330	2,485,890
					17,808,450

Anexa A: Foaie de lucru 2

Misiune de revizuire a situatiilor financiare

Nume client: SC AMC

SRL

Ref secțiune dosar

ANUL 2018

Intocmit de:

Revizuit de :

Data intocmirii:

Data reviziei

Obiectul procedurii aplicate și documentate:

Obținerea de probe relevante și credibile privind înregistrarea veniturilor din închirierea camerelor, și anume a faptului că veniturile există, că au fost recunoscute integral și correct.

Proceduri aplicate:

Testarea rezonabilității venitului din închirierea camerelor prin parcurgerea următorilor pași:

2. Identificarea factorilor cheie, a relațiilor cheie și a altori factori de care depind veniturile din închirierea camerelor;
3. Determinarea erorii tolerabile
4. Crearea unei așteptări
5. Comparația între așteptări și sume raportate
6. Determinarea nevoii de teste suplimentare

Rezultate și concluzii

10. Identificarea factorilor cheie, a relațiilor cheie și a altori factori de care depind veniturile din închirierea camerelor;

Factori cheie	Relații cheie	Alți factori
Tarif Grad de ocupare Număr de camere	Venitul din servicii de cazare este produsul dintre gradul de ocupare, tariful și numărul de camere. Gradul de ocupare este luat din evidența entității, la fel și tariful.	Trebuie să verificăm cum a calculat Hotelul nostru gradul de ocupare

11. Determinarea erorii tolerabile

5% din încasările raportate de entitate: $16,240,190 * 5\% = 812,010$ lei

Eroarea trivială = 125,000 lei

Diferență acceptabilă = $\min (125,000 \text{ și } 812,010) = 125,000$ lei

12. Crearea unei așteptări

Vezi Anexa E (pagina următoare)

13. Comparația între așteptări și sume raportate

Raportat de Hotel = 16,240,190

Estimat de Practician = 17,382,250

Diferență = 1,142,059

Diferență acceptabilă = 125,000

14. Determinarea nevoii de teste suplimentare

Diferență între estimare și raportat de Hotel = 1,142,059

Diferență acceptabilă = 125,000

Concluzie

Diferența este prea mare pentru a fi acceptată. Vom cere date suplimentare clientului pentru a vedea de unde provine. Poate există reduceri oferite clienților sau alte informații pe care nu le-am avut la dispoziție și care pot explica diferența așa de mare între așteptare și raportat. (vezi mai jos)

Anexa E: Creare estimare și stabilire diferențe între estimate și raportat de entitate

			Nr de camere			Tarif				Grad de ocupare			
	Nr de zile	Single 2	2*	Single 3	3*	Single 2	2*	Single 3	3*	Single 2	2*	Single 3	3*
Ian	31	10	200	20	100	150	200	200	300	98%	82%	71%	95%
Febr	28	10	200	20	100	150	200	200	300	85%	75%	65%	60%
Mart	31	10	200	20	100	120	160	180	250	75%	50%	50%	45%
April	30	10	200	20	100	120	160	180	250	85%	75%	65%	60%
Mai	31	10	200	20	100	120	160	180	250	85%	75%	65%	60%
Iunie	30	10	200	20	100	150	200	200	300	85%	75%	65%	60%
Iulie	31	10	200	20	100	150	200	200	300	98%	82%	71%	95%
August	31	10	200	20	100	150	200	200	300	98%	82%	71%	95%
Septembrie	30	10	200	20	100	120	160	180	250	75%	50%	50%	45%
Octombrie	31	10	200	20	100	120	160	180	250	75%	50%	50%	45%
Noiembrie	30	10	200	20	100	120	160	180	250	75%	50%	50%	45%
Decembrie	31	10	200	20	100	150	200	200	300	98%	82%	71%	95%

	Incasari calculate de practician				Incasari raportate de Hotel				Diferente			
	Single 2	2*	Single 3	3*	Single 2	2*	Single 3	3*	Single 2	2*	Single 3	3*
Ian	45,570	1,016,800	88,040	883,500	27,342	906,632	66,030	803,985	18,228	110,168	22,010	79,515
Febr	35,700	840,000	72,800	504,000	23,562	855,600	56,420	524,520	12,138	-15,600	16,380	-20,520
Mart	27,900	496,000	55,800	348,750	19,530	451,360	41,850	345,263	8,370	44,640	13,950	3,487
April	30,600	720,000	70,200	450,000	21,420	677,040	58,032	460,350	9,180	42,960	12,168	-10,350
Mai	31,620	744,000	72,540	465,000	22,450	727,040	63,110	405,700	9,170	16,960	9,430	59,300
Iunie	38,250	900,000	78,000	540,000	22,950	920,700	70,122	552,420	15,300	-20,700	7,878	-12,420
Iulie	45,570	1,016,800	88,040	883,500	22,785	896,464	61,628	821,655	22,785	120,336	26,412	61,845
August	45,570	1,016,800	88,040	883,500	22,785	965,960	76,595	848,160	22,785	50,840	11,445	35,340
Septembrie	27,000	480,000	54,000	337,500	16,200	491,040	39,060	313,875	10,800	-11,040	14,940	23,625
Octombrie	27,900	496,000	55,800	348,750	18,135	451,360	39,618	320,850	9,765	44,640	16,182	27,900
Noiembrie	27,000	480,000	54,000	337,500	13,500	451,360	48,546	313,875	13,500	28,640	5,454	23,625
Decembrie	45,570	1,016,800	88,040	883,500	31,899	915,120	61,628	874,665	13,671	101,680	26,412	8,835
	428,250	9,223,200	865,300	6,865,500	262,558	8,709,676	682,639	6,585,318	165,692	513,524	182,661	280,182
Total				17,382,250				16,240,191				1,142,059

Anexa A: Foaie de lucru 3

Misiune de revizuire a situatiilor financiare

Nume client: SC AMC

SRL

Ref secțiune dosar

ANUL 2018

Intocmit de:

Revizuit de :

Data intocmirii:

Data reviziei

Obiectul procedurii aplicate și documentate:

Obținerea de probe relevante și credibile privind înregistrarea veniturilor din închirierea camerelor, și anume a faptului că veniturile există, că au fost recunoscute integral și corect.

Proceduri aplicate:

Testarea rezonabilității venitului din închirierea camerelor prin parcurgerea următorilor pași:

7. Identificarea factorilor cheie, a relațiilor cheie și a altori factori de care depind veniturile din închirierea camerelor;
8. Determinarea erorii tolerabile
9. Crearea unei așteptări
10. Comparăția între așteptări și sume raportate
11. Determinarea nevoii de teste suplimentare

Rezultate și concluzii

1. Identificarea factorilor cheie, a relațiilor cheie și a altori factori de care depind veniturile din închirierea camerelor;

Factori cheie	Relații cheie	Alți factori
Tarif Grad de ocupare Număr de camere Reduceri acordate	.Venitul din servicii de cazare este produsul dintre gradul de ocupare, tariful și numărul de camere. Gradul de ocupare este din evidențele societății. Veniturile sunt invers proporționale cu reducerile acordate.	Datele din industrie s-ar putea să nu fie adecvate pentru clientul nostru care e un hotel de lux. Trebuie să verificăm cum a calculate Hotelul nostru gradul de ocupare (este maniera consecventă cu modul de calcul al industriei hoteliere?)

2. Determinarea erorii tolerabile

5% din încasările raportate de entitate: $16,240,190 * 5\% = 812,010$ lei

Eroarea trivială = 125,000 lei

Diferență acceptabilă = $\min (125,000 \text{ și } 812,010) = 125,000$ lei

3. Crearea unei așteptări

Vezi Anexa F (pagina următoare)

4. Comparația între așteptări și sume raportate

Raportat de Hotel = 16,240,190

RE- Estimată de Practician = 16,125,315

Diferență = 114,877

Diferență acceptabilă = 125,000

5. Determinarea nevoii de teste suplimentare

Diferență între estimare și raportat de Hotel = 114,877

Diferență acceptabilă = 125,000

Concluzie

Diferența este acceptabilă, nu este nevoie de teste suplimentare, acceptăm veniturile raportate de Hotel ca fiind rezonabile.

ATENȚIE! Trebuie verificate informațiile furnizate de client (număr de camera, cum a calculate gradul de ocupare, cum a calculate procentul de acordare a reducerilor etc.)

Anexa F: Creare estimare și stabilire diferențe între estimate și raportat de entitate

	Reduceri			
	Single 2	2*	Single 3	3*
Ian	17%	10%	12%	9%
Febr	14%	3%	13%	2%
Mart	15%	8%	12%	12%
April	14%	3%	12%	2%
Mai	12%	1%	15%	11%
Iunie	13%	9%	13%	9%
Iulie	14%	12%	15%	5%
August	15%	1%	14%	4%
Septembrie	12%	2%	13%	12%
Octombrie	13%	11%	12%	9%
Noiembrie	15%	4%	16%	2%
Decembrie	11%	12%	12%	8%

	Incasari calculate de practician				Incasari raportate de Hotel				Diferente			
	Single 2	2*	Single 3	3*	Single 2	2*	Single 3	3*	Single 2	2*	Single 3	3*
Ian	37,823	915,120	77,475	803,985	27,342	906,632	66,030	803,985	10,481	8,488	11,445	0
Febr	30,702	814,800	63,336	493,920	23,562	855,600	56,420	524,520	7,140	-40,800	6,916	-30,600
Mart	23,715	456,320	49,104	306,900	19,530	451,360	41,850	345,263	4,185	4,960	7,254	-38,363
April	26,316	698,400	61,776	441,000	21,420	677,040	58,032	460,350	4,896	21,360	3,744	-19,350
Mai	27,826	736,560	61,659	413,850	22,450	727,040	63,110	405,700	5,376	9,520	-1,451	8,150
Iunie	33,278	819,000	67,860	491,400	22,950	920,700	70,122	552,420	10,328	-101,700	-2,262	-61,020
Iulie	39,190	894,784	74,834	839,325	22,785	896,464	61,628	821,655	16,405	-1,680	13,206	17,670
August	38,735	1,006,632	75,714	848,160	22,785	965,960	76,595	848,160	15,950	40,672	-881	0
Septembrie	23,760	470,400	46,980	297,000	16,200	491,040	39,060	313,875	7,560	-20,640	7,920	-16,875
Octombrie	24,273	441,440	49,104	317,363	18,135	451,360	39,618	320,850	6,138	-9,920	9,486	-3,488
Noiembrie	22,950	460,800	45,360	330,750	13,500	451,360	48,546	313,875	9,450	9,440	-3,186	16,875
Decembrie	40,557	894,784	77,475	812,820	31,899	915,120	61,628	874,665	8,658	-20,336	15,847	-61,845
	369,124	8,609,040	750,678	6,396,473	262,558	8,709,676	682,639	6,585,318	106,566	-100,636	68,039	-188,846
Total				16,125,315				16,240,191				-114,877

