

# MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD PRE ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY 3400

(Predtým ISA 810)

## PRESKÚMANIE BUDÚCICH FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ

(Štandard je účinný)

### OBSAH

	Odseky
Úvod .....	1 – 7
Uistenie audítora týkajúce sa budúcich finančných informácií .....	8 – 9
Prijatie zákazky .....	10 – 12
Poznanie podnikania .....	13 – 15
Obdobie, ktorého sa informácie týkajú .....	16
Postupy preskúmania.....	17 – 25
Prezentácia a vykázanie .....	26
Správa o preskúmaní budúcich finančných informácií .....	27 – 33

Medzinárodný štandard pre zákazky na uistovacie služby (ISAE) 3400 „*Preskúmanie budúcich finančných informácií*“ treba čítať v kontexte „*Predslovu k Medzinárodným štandardom na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uistovacie a súvisiace služby*“, ktorý vysvetľuje použitie a záväznosť ISAE.

## Úvod

1. Účelom tohto Medzinárodného štandardu pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE) je vytvoriť štandardy a poskytnúť návod na zákazky na preskúmanie a vydanie správy o budúcich finančných informáciách vrátane preskúmania postupov pri predpokladoch podľa najlepších odhadov a pri hypotetických predpokladoch. Uvedený ISAE sa netýka preskúmania budúcich finančných informácií vo všeobecnom alebo opisnom zmysle, ako sú informácie obsiahnuté v komentároch a analýzach výročnej správy účtovnej jednotky, napriek tomu, že viaceré postupy uvedené v tomto štandarde môžu byť pre takéto preskúmanie vhodné.
2. **Pri zákazke na preskúmanie budúcich finančných informácií, má audítor získať dostatočné a vhodné dôkazy, či:**
  - (a) **nie sú neprimerané predpoklady podľa najlepších odhadov manažmentu, z ktorých vychádzajú budúce finančné informácie, a v prípade hypotetických predpokladov, či sú konzistentné s účelom informácií,**
  - (b) **sú budúce finančné informácie vypracované správne na základe predpokladov,**
  - (c) **sa budúce finančné informácie prezentujú správne a či sa všetky významné predpoklady primerane vykazujú vrátane jasného uvedenia, či sú to predpoklady podľa najlepších odhadov alebo hypotetické predpoklady,**
  - (d) **sú budúce finančné informácie vypracované na základe konzistentnom s historickými finančnými výkazmi pri použití primeraných účtovných princípov.**
3. Pojomom „budúce finančné informácie“ rozumieme finančné informácie, ktoré vychádzajú z predpokladov udalostí, ktoré môžu nastať v budúcnosti a možných opatrení účtovnej jednotky. Vo svojej podstate sú to veľmi subjektívne informácie a ich príprava si vyžaduje uplatnenie značného úsudku. Budúce finančné informácie môžu byť vo forme predpovede, prognózy alebo ich kombinácie, napríklad jednoročná predpoveď plus päťročná prognóza.
4. Pojomom „predpoveď“ rozumieme budúce finančné informácie pripravené na základe predpokladov týkajúcich sa budúcich udalostí, ktoré sa podľa očakávania manažmentu uskutočnia, a opatrení, ktoré manažment predpokladá prijať ku dňu vypracovania informácie (predpoklady najlepších odhadov).
5. Pojomom „prognóza“ rozumieme budúce finančné informácie pripravené na základe:
  - (a) hypotetických predpokladov o budúcich udalostiach a opatreniach manažmentu, pri ktorých sa nevyhnutne neočakáva, že sa uskutočnia, napríklad ak je účtovná jednotka v úvodnej fáze svojej činnosti alebo uvažuje o dôležitej zmene v činnosti,
  - (b) kombinácia predpokladu podľa najlepších odhadov a hypotetických predpokladov.

Uvedené informácie poukazujú na možné dôsledky ku dňu vypracovania informácie, keby udalosti a opatrenia nastali (scenár „čo ak“).
6. Budúce finančné informácie môžu tvoriť finančné výkazy alebo jeden alebo viac častí finančných výkazov a môžu byť pripravené:

## PRESKÚMANIE BUDÚCICH FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ

- (a) ako interný nástroj manažmentu, napríklad ako pomôcka pri oceňovaní novej kapitálovej investície,
  - (b) pre distribúciu tretím stranám, napríklad:
    - prospekt, ktorý poskytuje potenciálnym investorom informácie o budúcich očakávaniach,
    - výročná správa, ktorá poskytuje informácie akcionárom, regulačným orgánom a ostatným zainteresovaným stranám,
    - dokument pre informáciu veriteľom, ktorý môže zahŕňať, napríklad výhľady peňažných tokov.
7. Manažment je zodpovedný za prípravu a prezentáciu budúcich finančných informácií, vrátane identifikácie a zverejnenia predpokladov, z ktorých tieto informácie vychádzajú. Audítora môžu požiadať, aby preskúmal a vydal správu o budúcich finančných informáciách za účelom zvýšenia vierohodnosti, či sú už určené na použitie tretími stranami alebo na interné účely.

### Uistenie audítora týkajúce sa budúcich finančných informácií

8. Budúce finančné informácie sa týkajú udalostí a opatrení, ktoré ešte nenastali a nemusia nastať. Ak sú k dispozícii dôkazy na podporu predpokladov, z ktorých budúce finančné informácie vychádzajú, sú tieto sami o sebe orientované všeobecne do budúcnosti, a preto sú vo svojej podstate špekulatívne, na rozdiel od bežne dostupných dôkazov pri audite historických finančných informácií. Audítora preto nie je v stave vyjadriť názor, či sa dosiahnu výsledky vykázané v budúcich finančných informáciách.
9. Okrem toho, vzhľadom na dostupné druhy dôkazov pri hodnotení predpokladov, z ktorých vychádzajú budúce finančné informácie, môže byť pre audítora ťažké, aby bol s nimi spokojný do takej miery, aby poskytol pozitívne vyjadrenie názoru, že predpoklady neobsahujú významné nesprávosti. Preto, v tomto ISAE, pri vydávaní správy o primeranosti predpokladov manažmentu, audítora poskytuje iba stredný stupeň uistenia. Keď však audítora usúdi, že získal dostatočné ubezpečenie, nebráni sa mu vyjadriť pozitívne uistenie týkajúce sa predpokladov.

### Prijatie zákazky

10. Pred prijatím zákazky na preskúmanie budúcich finančných informácií, audítora zváži, okrem iného:
- predpokladané použitie informácií,
  - či sa budú informácie distribuovať voľne alebo v obmedzenej miere,
  - charakter predpokladov, t. j. či sú to predpoklady podľa najlepších odhadov alebo hypotetické predpoklady,
  - časti, ktoré treba zahrnúť do informácií,
  - obdobie, ktorého sa informácie týkajú.
11. **Audítora nemá prijať, alebo má odstúpiť od zákazky, keď predpoklady sú jasne nereálne, alebo keď je presvedčený, že budúce finančné informácie nebudú vhodné pre ich zamýšľané použitie.**
12. **Audítora a klient sa majú dohodnúť o podmienkach zákazky.** Je v záujme účtovnej

jednotky aj audítora, aby audítor poslal zákazkový list o prijatí zákazky, čo umožní predísť nedorozumeniam týkajúcim sa zákazky. Zákazkový list rieši záležitosti uvedené v bode 10 a určuje zodpovednosť manažmentu za predpoklady a za to, že audítorovi poskytne všetky relevantné informácie a zdroje údajov použité pri vypracovaní predpokladov.

### Poznanie podnikania

13. **Audítor má získať dostatočnú úroveň poznania podnikania, aby mohol zhodnotiť, či sa identifikovali všetky významné predpoklady potrebné na vypracovanie budúcich finančných informácií.** Audítor by sa tiež mal oboznámiť s postupmi účtovnej jednotky používanými pri príprave budúcich finančných informácií, napríklad by mal posúdiť:
  - interné kontroly systému používaného pri príprave budúcich finančných informácií, ako aj odbornosť a skúsenosti osôb, ktoré pripravujú budúce finančné informácie,
  - charakter dokumentácie, ktorú pripravila účtovná jednotka ako podklad pre predpoklady manažmentu,
  - rozsah používania štatistických, matematických a počítačových techník,
  - metódy použité na vypracovanie a aplikáciu predpokladov,
  - správnosť budúcich finančných informácií vypracovaných v minulých obdobiach a príčiny závažných rozdielov.
14. **Audítor má zvážiť rozsah, v akom sa môže spoľahnúť na historické finančné informácie účtovnej jednotky.** Audítor potrebuje poznať historické finančné informácie účtovnej jednotky, aby mohol posúdiť, či sú budúce finančné informácie pripravené na základe konzistentnom s historickými finančnými informáciami a aby mal historické meradlo na posúdenie predpokladov manažmentu. Audítor bude musieť napríklad zistiť, či sa vykonal audit alebo preverenie príslušných historických informácií, a či sa pri ich príprave použili prijateľné účtovné princípy.
15. Ak správa z auditu alebo správa z previerky historických finančných informácií z predchádzajúcich období bola iná ako nemodifikovaná, alebo ak je účtovná jednotka v začiatkovej fáze svojej činnosti, audítor posúdi okolnosti a vplyv na preskúmanie budúcich finančných informácií.

### Obdobie, ktorého sa týkajú informácie

16. **Audítor má posúdiť obdobie, ktorého sa budúce finančné informácie týkajú.** Predpoklady sa stávajú tým špekulatívnejšie, čím je obdobie, ktorého sa informácie týkajú, dlhšie, a keď je toto obdobie dlhšie, klesá schopnosť manažmentu robiť predpoklady podľa najlepších odhadov. Obdobie by nemalo byť dlhšie ako obdobie, pre ktoré má manažment primeraný základ na predpoklady. Niektoré faktory, ktoré sú relevantné pre úvahy audítora o časovom období, ktorého sa budúce finančné informácie týkajú, sa uvádzajú ďalej:
  - Prevádzkový cyklus, napríklad v prípade väčšieho stavebného projektu môže byť obdobie, ktorého sa informácie týkajú dané časom potrebným na dokončenie projektu.
  - Stupeň spoľahlivosti predpokladov, napríklad ak účtovná jednotka predstavuje

nový výrobok, môže byť obdobie, ktorého sa informácie týkajú krátke a rozdelené na malé segmenty, a to týždne alebo mesiace. Ak jedinou činnosťou účtovnej jednotky je vlastníctvo majetku na základe dlhodobého prenájmu, budúce obdobie, ktorého sa informácie týkajú, môže byť relatívne dlhé.

- Potreby používateľov, napríklad budúce finančné informácie sa môžu vypracovať v súvislosti so žiadosťou o úver pre časové obdobie, potrebné na vytvorenie dostatočných finančných prostriedkov na splácanie. Alebo informácie sa môžu určiť pre investorov v súvislosti s predajom dlhopisov, aby sa preukázalo zamýšľané použitie získaných prostriedkov v nasledujúcom období.

## Postupy preskúmania

17. **Pri určovaní charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu postupov preskúmania má audítor posúdiť:**
  - (a) **pravdepodobnosť významnej nesprávnosti,**
  - (b) **znalosti získané počas predchádzajúcich zákaziek,**
  - (c) **spôsobilosť manažmentu týkajúcu sa vypracovania budúcich finančných informácií,**
  - (d) **rozsah, v akom sú budúce finančné informácie ovplyvnené rozhodovaním manažmentu,**
  - (e) **primeranosť a spoľahlivosť podkladových údajov.**
18. Audítor má zhodnotiť zdroj a spoľahlivosť dôkazov, ktoré podporujú predpoklady podľa najlepších odhadov manažmentu. Dostatočné a vhodné dôkazy, ktoré podporujú také predpoklady, sa získajú z interných a externých zdrojov vrátane zváženia predpokladov z hľadiska historických informácií a zhodnotenia, či vychádzajú z plánov, pre ktoré má účtovná jednotka kapacitu.
19. Audítor má zvážiť, ak sa používajú hypotetické predpoklady, či sa vzali do úvahy všetky závažné dôsledky takýchto predpokladov. Napríklad, ak je predpoklad rastu predaja nad rámec súčasnej výrobnnej kapacity účtovnej jednotky, budúce finančné informácie musia zahŕňať potrebné investície do ďalšej výrobnnej kapacity alebo náklady na alternatívne prostriedky, aby sa naplnil predpokladaný predaj, ako napríklad výroba na dodávateľskom základe.
20. Napriek tomu, že audítor nemusí získať dôkazy podporujúce hypotetické predpoklady, potrebuje sa presvedčiť, že sú konzistentné s účelom budúcich finančných informácií a že neexistuje žiadny dôvod pre pochybnosti o ich reálnosti.
21. Audítor sa potrebuje presvedčiť, že budúce finančné informácie sa vypracovali správne, na základe predpokladov manažmentu, a to napríklad formálnou kontrolou ako je prepočet a preverka internej konzistencie, to znamená, že opatrenia, ktoré manažment zamýšľa prijať sú vzájomne zlučiteľné, a že neexistuje žiadna nekonzistencia pri určovaní súm, ktoré vychádzajú zo spoločných premenných, ako sú napríklad úrokové sadzby.
22. Audítor sa má zamerať na rozsah, do akého budú mať tie oblasti, ktoré sú obzvlášť citlivé na zmeny, významný vplyv na výsledky uvedené v budúcich finančných informáciách. To bude mať vplyv na rozsah, do akého bude audítor hľadať vhodné

## PRESKÚMANIE BUDÚCICH FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ

dôkazy. Taktiež to ovplyvní hodnotenie vhodnosti a primeranosti vykázania audítorom.

23. Keď ide o zákazku na preskúmanie jednej alebo viacerých častí budúcich finančných informácií, ako sú individuálne finančné výkazy, je dôležité, aby audítor posúdil vzájomný vzťah ďalších častí finančných výkazov.
24. Keď sa do budúcich finančných informácií zahŕňa časť bežného obdobia, ktorá už uplynula, audítor má zvážiť rozsah, v akom treba postupy aplikovať na historické informácie. Postupy sa budú odlišovať v závislosti od okolností, napríklad koľko času z budúceho obdobia už uplynulo.
25. **Audítor má získať písomné vyhlásenie od manažmentu týkajúce sa predpokladaného použitia budúcich finančných informácií, úplnosti zásadných predpokladov manažmentu a akceptácie zodpovednosti manažmentu za budúce finančné informácie.**

### Prezentácia a vykázanie

26. Pri hodnotení prezentácie a vykázania budúcich finančných informácií bude treba, aby audítor zvážil, okrem špecifických požiadaviek príslušných nariadení, predpisov, alebo štandardov, či:
  - (a) je prezentácia budúcich finančných informácií informatívna a nie zavádzajúca,
  - (b) sú účtovné pravidlá jasne uvedené v poznámkach k budúcim finančným informáciám,
  - (c) predpoklady sú primerane vykázané v poznámkach k budúcim finančným informáciám; treba, aby bolo jasné, či predpoklady predstavujú najlepšie odhady manažmentu alebo sú hypotetické, a ak sa predpoklady robia v oblastiach, ktoré sú významné a sú predmetom vysokého stupňa neistoty, táto neistota a výsledná citlivosť výsledkov musí byť primerane vykázaná,
  - (d) sa vykáže dátum, ku ktorému sa budúce finančné informácie vypracovali. Treba, aby manažment potvrdil, že predpoklady sú primerané k tomuto dátumu, aj keď základné informácie mohli byť zozbierané počas časového obdobia,
  - (e) ak sa výsledky vyjadrujú v intervale, základňa, pre stanovenie bodov intervalu, je jasne uvedená a interval sa nevybral zaujato alebo nesprávne,
  - (f) akákoľvek zmena v účtovných pravidlách od posledných historických finančných výkazov je vykázaná spolu s dôvodom zmeny a jej vplyvom na budúce finančné informácie.

### Správa o preskúmaní budúcich finančných informácií

27. **Správa audítora o preskúmaní budúcich finančných informácií má obsahovať:**
  - (a) **názov,**
  - (b) **adresáta,**
  - (c) **identifikáciu budúcich finančných informácií,**
  - (d) **odkaz na ISAE alebo príslušné národné štandardy alebo postupy použiteľné pri preskúmaní budúcich finančných informácií,**
  - (e) **vyhlásenie, že manažment zodpovedá za budúce finančné informácie vrátane predpokladov, z ktorých vychádzajú,**
  - (f) **ak je to aplikovateľné, odkaz na účel a/alebo obmedzenú distribúciu**

**budúcich finančných informácií,**

- (g) **vyhlásenie negatívneho uistenia, či predpoklady poskytujú primeraný základ pre budúce finančné informácie,**
- (h) **stanovisko, či sú budúce finančné informácie vypracované správne na základe predpokladov a či sú prezentované v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania,**
- (i) **primerané upozornenia týkajúce sa dosiahnuteľnosti výsledkov uvedených v budúcich finančných informáciách,**
- (j) **dátum správy, ktorým má byť dátum dokončenia prác,**
- (k) **adresa audítora,**
- (l) **podpis.**
- (m) Taká správa má:
  - uvádzať, či na základe preskúmania dôkazov, ktoré podporujú predpoklady, si audítor všimol čokoľvek, na základe čoho sa domnieva, že predpoklady neposkytujú primeraný základ pre budúce finančné informácie,
  - vyjadriť názor, či sa budúce finančné informácie vypracovali správne, na základe predpokladov, a či sa prezentujú v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania,
  - uviesť, že:
    - (i) skutočné výsledky sa pravdepodobne budú odlišovať od budúcich finančných informácií, nakoľko očakávané udalosti sa často neudejú tak, ako sa očakávalo a rozdiel by mohol byť významný; rovnako, ak sa budúce finančné informácie vyjadrujú v intervale, malo by sa uviesť, že sa nemôže dať žiadne uistenie, že skutočné výsledky budú v rámci daného intervalu,
    - (ii) v prípade prognózy, budúce finančné informácie boli pripravené pre (uved'te účel), s použitím súboru predpokladov, ktoré zahŕňajú hypotetické predpoklady o budúcich udalostiach a opatreniach manažmentu, pri ktorých sa nevyhnutne neočakáva, že nastanú; preto sa čitatelia upozorňujú, že budúce finančné informácie neslúžia na iné účely, ako je uvedené.

## 28. Príklad výňatku z nemodifikovanej správy o predpovedi:

Preskúmali sme predpoveď<sup>1</sup> podľa Medzinárodného štandardu pre zákazky na uisťovacie služby aplikovateľného na preskúmanie budúcich finančných informácií. Manažment zodpovedá za predpoveď vrátane predpokladov uvedených v poznámke X, z ktorých vychádza.

Na základe nášho preskúmania dôkazov, ktoré podporujú predpoklady, sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že tieto predpoklady neposkytujú primeraný základ pre predpoveď. Ďalej, podľa nášho názoru predpoveď je vypracovaná správne na základe predpokladov a prezentuje sa v súlade s...<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Uved'te názov účtovnej jednotky, obdobia, na ktoré sa prognóza vzťahuje, a vhodne označte, napríklad odkazom na čísla strán alebo uvedením označenia konkrétneho výkazu.

<sup>2</sup> Uved'te názov relevantného rámca pre finančné vykazovanie.

## PRESKÚMANIE BUDÚCICH FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ

Je pravdepodobné, že skutočné výsledky sa budú odlišovať od predpovede, pretože očakávané udalosti sa často neudejú tak, ako sa očakáva, a odchýlka môže byť významná.

### 29. Príklad výňatku z nemodifikovanej správy o prognóze:

Preskúmali sme prognózu<sup>3</sup> podľa Medzinárodného štandardu pre zákazky na uisťovacie služby aplikovateľného na preskúmanie budúcich finančných informácií. Manažment zodpovedá za prognózu vrátane predpokladov uvedených v poznámke X, z ktorých vychádza.

Uvedená prognóza bola vypracovaná pre (uved' účel). Keďže účtovná jednotka je v začínajúcej fáze svojej činnosti, prognóza sa vypracovala s použitím súboru predpokladov, ktoré zahŕňajú hypotetické predpoklady o budúcich udalostiach a opatreniach manažmentu, pri ktorých sa nevyhnutne neočakáva, že nastanú. Preto sa čitatelia upozorňujú, že táto prognóza nemusí byť vhodná na iné účely, ako je skôr uvedené.

Na základe nášho preskúmania dôkazov, ktoré podporujú predpoklady, sme nezistili žiadne skutočnosti, na základe ktorých by sme sa domnievali, že tieto predpoklady neposkytujú primeraný základ pre prognózu, za predpokladu, že (uved' alebo sa odvolaj na hypotetické predpoklady). Ďalej, podľa nášho názoru prognóza je vypracovaná správne, na základe predpokladov, a prezentuje sa v súlade s...<sup>4</sup>

Aj keby udalosti očakávané na základe uvedených hypotetických predpokladov nastali, je stále pravdepodobné, že skutočné výsledky sa budú odlišovať od prognózy, pretože ostatné očakávané udalosti sa často neudejú tak, ako sa očakáva, a odchýlka môže byť významná.

30. **Ak sa audítor domnieva, že prezentácia a vykázanie budúcich finančných informácií nie je primerané, má vyjadriť podmienený alebo záporný názor v správe o budúcich finančných informáciách, alebo odstúpiť od zákazky, podľa toho, čo je vhodné. Ako príklad sa uvádza, keď finančné informácie nezobrazujú primerane dôsledky predpokladov, ktoré sú vysoko citlivé.**
31. **Keď sa audítor domnieva, že jeden alebo viac závažných predpokladov neposkytuje primeraný základ pre budúce finančné informácie vypracované na základe predpokladov podľa najlepších odhadov, alebo že jeden alebo viac závažných predpokladov neposkytuje primeraný základ pre budúce finančné informácie vzhľadom na hypotetické predpoklady, má v správe o budúcich finančných informáciách buď vyjadriť záporný názor alebo odstúpiť od zákazky.**
32. **Keď je preskúmanie ovplyvnené podmienkami, ktoré znemožňujú použitie jedného alebo viacerých postupov považovaných za daných okolností za potrebné, audítor má buď odstúpiť od zákazky alebo odmietnuť názor a opísať obmedzenie rozsahu v správe o budúcich finančných informáciách.**

<sup>3</sup> Uved'te názov účtovnej jednotky, obdobia, na ktoré sa predpoklad vzťahuje, a vhodne označte, napríklad odkazom na čísla strán alebo uvedením označenia konkrétneho výkazu

<sup>4</sup> Pozri poznámku 2