

MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY

ISAE 3400
(dříve ISA 810)

PROVĚRKA PŘEDPOKLÁDANÝCH FINANČNÍCH INFORMACÍ (Tento standard je platný.)

O B S A H

	Odstavec
Úvod	1 – 7
Jistota auditora o předpokládaných finančních informacích.....	8 – 9
Přijetí zakázky	10 – 12
Znalosti podnikání	13 – 15
Období, k němuž se informace vztahuje.....	16
Postupy při prověře	17 – 25
Prezentace a zveřejnění	26
Zpráva o prověře předpokládaných finanční informací	27 – 33

Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3400 „Prověrka předpokládaných finančních informací“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky a pro ostatní ověřovací a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití ISAE.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního standardu pro ověřovací zakázky (ISAE) je stanovit normy a poskytnout auditorovi vodítka ve vztahu k zakázkám spočívajícím v prověře předpokládaných finančních informací a vykazování těchto informací, včetně prověrky postupů pro stanovení předpokladů na základě nejlepšího možného odhadu a hypotetických předpokladů. Tento standard se nevztahuje na prověrku předpokládaných finančních informací vyjádřených obecně nebo popisně, jako je tomu např. u informací obsažených v zápisech z diskuzí vedení a v analýzách uváděných ve výroční zprávě společnosti, ačkoliv řada ze zde uvedených postupů může být pro takovou prověrku užitečná.
2. **Při realizaci zakázky spočívající v prověře předpokládaných finančních informací auditor získá dostatečné a vhodné důkazní informace,:**
 - (a) **zda předpoklady založené na nejlepším možném odhadu vedení, které slouží jako základ pro vypracování předpokládaných finančních informací, nejsou neopodstatněné, a zda jsou hypotetické předpoklady konzistentní s účelem těchto informací,**
 - (b) **zda jsou předpokládané finanční informace náležitě připraveny na základě těchto předpokladů,**
 - (c) **zda jsou předpokládané finanční informace správně prezentovány a všechny významné předpoklady odpovídajícím způsobem zveřejněny, včetně jasného stanovení toho, zda se jedná o předpoklad na základě nejlepšího odhadu nebo hypotetický předpoklad,**
 - (d) **zda předpokládané finanční informace vycházejí ze shodného základu jako historická účetní závěrka a k jejich vypracování byly použity náležité účetních postupy.**
3. “Předpokládaná finanční informace” je finanční informace založená na předpokládaných budoucích událostech a možném chování účetní jednotky. Svou povahou je vysoce subjektivní a při její přípravě je potřeba pečlivě zvažovat všechny okolnosti. Informace o budoucích událostech může mít formu prognózy, výhledu či kombinace obou, např. roční prognóza plus pětiletý výhled.
4. Prognózou se rozumí předpokládaná finanční informace vypracovaná na základě předpokládaných budoucích událostí, u nichž vedení očekává, že nastanou, a opatření, které vedení hodlá učinit k datu, kdy je informace připravena (předpoklad na základě nejlepšího odhadu).
5. Výhled je předpokládaná finanční informace připravená na základě:
 - (a) Hypotetického předpokladu o budoucích událostech a opatřeních vedení, které nemusejí nutně nastat, např. je-li účetní jednotka ve fázi počátečního rozvoje činnosti nebo pokud uvažuje o zásadnějších změnách v povaze své činnosti, nebo
 - (b) Kombinace nejlepšího možného odhadu a hypotetického předpokladu.

Tato informace ilustruje možné důsledky k datu přípravy takové informace, pokud by příslušné události a opatření vedení měly nastat (dle scénáře „co kdyby“).

6. Předpokládané finanční informace mohou zahrnovat účetní závěrku nebo jeden či více prvků účetní závěrky a mohou být vypracovány:
 - (a) Jako interní nástroj vedení, např. aby napomáhal hodnocení možných kapitálových investic, nebo
 - (b) Za účelem distribuce třetím stranám, např.
 - Jako prospekt, poskytující investorům informace o budoucích očekáváníích,
 - Jako výroční zpráva, poskytující informace akcionářům, regulatorním orgánům a ostatním zainteresovaným stranám,
 - Jako informační dokument pro věřitele, který může obsahovat, mimo jiné, předpověď peněžních toků.
7. Za přípravu a prezentaci předpokládaných finančních informací, identifikaci a zveřejnění předpokladů z nichž vychází, je odpovědné vedení. Auditor může být požádán, aby prověřil předpokládané finanční informace a sestavil o nich zprávu v zájmu zvýšení jejich důvěryhodnosti, ať už je určena třetím stranám nebo k internímu použití.

Jistota auditora o předpokládaných finančních informacích

8. Předpokládané finanční informace se vztahují k událostem a činnostem, které zatím nenastaly a možná ani nenastanou. Ačkoliv mohou být k dispozici důkazní informace podporující předpoklady, z nichž předpokládané finanční informace vychází, týkají se obvykle budoucnosti, a mají proto spekulativní charakter na rozdíl od důkazních informací, které jsou obvykle dostupné při auditu historické účetní závěrky. Auditor proto nemůže kompetentně vyjádřit výrok ohledně toho, zda výsledky uvedené v předpokládaných finančních informacích budou skutečně dosaženy.
9. Dále vzhledem k typu důkazních informací, které jsou k dispozici při hodnocení předpokladů, z nichž vychází předpokládané finanční informace, může být pro auditora obtížné získat dostatečné množství podkladů k tomu, aby mohl vyslovit kladný výrok, že předpokládané finanční informace neobsahují žádné významné nesprávnosti. V souladu s tímto standardem tedy auditor uvádí ve své zprávě o přiměřenosti předpokladů vedení jen střední úroveň jistoty. Pokud však auditor usoudí, že má pro svůj výrok dostatečné podklady, nevylučuje se vyjádření kladné jistoty o těchto předpokladech ze strany auditora.

Přijetí zakázky

10. Před přijetím zakázky spočívající v prověření předpokládaných finančních informací musí auditor mimo jiné zvážit následující skutečnosti:
 - (a) zamýšlené použití těchto informací,
 - (b) zda jsou informace určeny pro obecnou nebo omezenou distribuci,
 - (c) povaha souvisejících předpokladů, tj. zda se jedná o předpoklad na základě nejlepšího možného odhadu nebo o hypotetický předpoklad,

- (d) prvky, které budou součástí dané informace,
- (e) období, k němuž se informace vztahují.

11. **Pokud jsou předpoklady v rámci zakázky jasně nerealistické nebo pokud se auditor domnívá, že předpokládané finanční informace nebudou odpovídající pro jejich zamýšlené použití, měl by tuto zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit.**
12. **Auditor a klient se musí dohodnout na podmínkách zakázky.** Je v zájmu auditora i účetní jednotky, aby auditor předložil smluvní dopis, čímž předejde nedorozuměním ohledně zakázky. Smluvní dopis se týká záležitostí vymezených v odstavci 10 a definuje odpovědnost vedení za předpoklady a za poskytování všech relevantních informací auditorovi a zdrojových údajů použitých při vypracování těchto předpokladů.

Znalosti podnikání

13. **Auditor musí získat dostatečné znalosti o podnikání, aby byl schopen posoudit, zda byly zjištěny všechny významné předpoklady nutné pro přípravu předpokládaných finančních informací.** Auditor se také bude muset seznámit s procesem přípravy předpokládaných finančních informací v rámci účetní jednotky, např. tím, že posoudí:
 - Interní kontrolní mechanismy v rámci systému použitého pro přípravu předpokládaných finančních informací a kvalifikaci a zkušenosti osob, které tyto informace připravují,
 - Povahu dokumentace vypracované účetní jednotkou na podporu předpokladů vedení,
 - V jakém rozsahu jsou využívány statistické, matematické a počítačové metody,
 - Metody použité pro vytvoření a aplikaci těchto předpokladů,
 - Přesnost předpokládaných finančních informací připravených v předchozích obdobích a důvody vzniku významných odchylek.
14. **Auditor musí zvážit, v jakém rozsahu se lze oprávněně spoléhat na historické finanční informace účetní jednotky.** Auditor se musí seznámit s historickými finančními informacemi účetní jednotky, aby mohl zhodnotit, zda předpokládané finanční informace vychází ze stejného základu jako historické finanční informace, a aby měl historické měřítko pro posouzení předpokladů vedení. Auditor bude muset například stanovit, zda byly relevantní historické informace auditovány nebo prověřeny, a zda byly při jejich přípravě použity odpovídající účetní postupy.
15. Pokud zpráva auditora nebo zpráva o prověre týkající se historických finančních informací z minulého období byla jiná než nemodifikovaná, nebo pokud je účetní jednotka v počáteční fázi svého rozvoje, auditor posoudí související okolnosti a jejich dopad na prověrku předpokládaných finančních informací.

Období, k němuž se informace vztahují

16. **Auditor musí posoudit, k jakému období se předpokládané finanční informace vztahují.** S prodlužující se délkou období, k němuž se informace vztahují, jsou předpoklady spekulativnější, a jestliže je toto období delší, klesá schopnost vedení činit předpoklady na základě nejlepších možných odhadů. Období by nemělo překročit dobu, po kterou má vedení přiměřený základ pro vypracování předpokladů. Níže jsou uvedeny některé faktory relevantní pro posouzení doby, k níž se vztahují předpokládané finanční informace:

- Provozní cyklus – například u velkých stavebních projektů může doba potřebná k dokončení projektu určovat období, k němuž se vztahuje předpokládaná informace,
- Stupeň spolehlivosti předpokladů – např. pokud účetní jednotka zavádí nový výrobek, předpokládané období, k němuž se vztahuje předpokládaná finanční informace, může být krátké a rozdělené do menších období, např. týdnů nebo měsíců. Pokud se účetní jednotka zabývá výhradně vlastnictvím majetku formou dlouhodobého pronájmu, předpokládané období může být stanoveno v relativně dlouhém rozsahu,
- Potřeby uživatelů – předpokládané finanční informace mohou být připraveny v souvislosti se žádostí o úvěr na období nutné pro vytvoření dostatečných finančních zdrojů pro splacení tohoto úvěru. Podobně lze připravit informace pro investory ve spojitosti s prodejem dluhopisů, a ilustrovat tak zamýšlené využití výnosu v následujícím období.

Postupy při prověře

17. Při stanovení povahy, časového rozvržení a rozsahu postupů při prověře auditor bere v úvahu následující údaje:

- (a) Pravděpodobnost významného zkreslení,**
- (b) Znalosti získané během všech předcházejících zakázek,**
- (c) Způsobilost vedení ve vztahu k přípravě předpokládaných finančních informací,**
- (d) Rozsah, v jakém jsou předpokládané finanční informace ovlivněné rozhodováním vedení, a**
- (e) Přiměřenost a spolehlivost podkladů.**

18. Auditor posoudí zdroj a spolehlivost důkazních informací, jimiž lze doložit předpoklady podle nejlepšího odhadu vedení. Dostatečné a vhodné důkazní informace, které podporují takové předpoklady lze získat z interních i externích zdrojů včetně posouzení předpokladů z hlediska historických informací a zhodnocení, zda jsou tyto informace založeny na plánech, které je účetní jednotka schopna plnit.

19. Auditor posoudí, zda při použití hypotetických předpokladů byly zváženy všechny závažné důsledky takových předpokladů. Pokud se například předpokládá nárůst prodeje nad rámec současné výrobní kapacity účetní jednotky, předpokládané finanční informace musí zahrnovat investice potřebné pro rozšíření výrobní kapacity nebo náklady na alternativní prostředky, které umožní dosáhnout předpokládaného objemu prodeje, např. využití subdodavatelské výroby.

20. Ačkoliv není třeba získat důkazní informace podporující hypotetické předpoklady, auditor se potřebuje přesvědčit, že jsou konzistentní s účelem předpokládaných finančních informací a že neexistuje žádný důvod pochybovat o jejich jednoznačné realitě.

21. Auditor se bude muset přesvědčit, že předpokládané finanční informace jsou správně zpracovány na základě předpokladů vedení, např. administrativní kontrolou jako je přepočítání nebo prověrka interního souladu, které zajistí, že opatření, jež vedení hodlá

podniknout, jsou vzájemně kompatibilní a neexistují žádné nesoulady při stanovení hodnot založených na obecných proměnných, jako jsou např. úrokové sazby.

22. Auditor se soustředí na míru do jaké budou mít záležitosti, které jsou velmi citlivé na změny, významný dopad na výsledky uváděné v rámci předpokládaných finančních informací. Tato skutečnost pak ovlivní rozsah, v jakém auditor bude hledat příslušné důkazní informace. Dále to ovlivní auditorovo hodnocení vhodnosti a adekvátnosti zveřejnění.
23. Provádí-li auditor prověrku jednoho nebo více prvků předpokládaných finančních informací, jako je například jednotlivá účetní závěrka, je důležité, aby auditor posoudil vzájemné vztahy mezi dalšími prvky v účetní závěrce.
24. Jestliže je v rámci předpokládaných finančních informací zahrnuta část běžného období, která již uplynula, auditor zváží, v jakém rozsahu je potřeba aplikovat příslušné postupy na historické informace. Postupy se budou lišit v závislosti na konkrétních okolnostech, například kolik předpokládaného období již uplynulo.
25. **Auditor musí získat písemné prohlášení vedení ohledně zamýšleného použití předpokládaných finančních informací, úplnosti významných předpokladů vedení a přijetí odpovědnosti za předpokládané finanční informace ze strany vedení.**

Prezentace a zveřejnění

26. Při posuzování prezentace a zveřejnění předpokládaných finančních informací musí auditor zvážit kromě specifických požadavků vymezených v relevantních nařízeních, pravidlech nebo profesních standardech, zda:
 - (a) Je prezentace předpokládaných finančních informací informativní a zda není zavádějící,
 - (b) Jsou účetní pravidla a postupy náležitě zveřejněny v příloze k předpokládaným finančním informacím,
 - (c) Byly předpoklady odpovídajícím způsobem zveřejněny v příloze k předpokládaným finančním informacím. Je třeba jednoznačně stanovit, zda předpoklady představují nejlepší odhad vedení nebo jsou hypotetické, a pokud se předpoklady týkají oblastí, které jsou významné a obsahují značnou míru nejistoty, je nezbytné tuto nejistotu a z ní vyplývající citlivost výsledků náležitě zveřejnit,
 - (d) Bylo zveřejněno datum, k němuž byly předpokládané finanční informace vypracovány. Vedení by mělo potvrdit, že tyto předpoklady jsou k tomuto datu přiměřené i přes to, že související informace mohly být shromažďovány po určité časové období,
 - (e) V případě, že se v rámci předpokládaných finančních informací vykazují výsledky v určitém rozsahu, je základ pro stanovení tohoto rozsahu jasně definován a rozsah nebyl vybrán předpojatým nebo zavádějícím způsobem,
 - (f) Byly zveřejněny všechny změny v účetních pravidlech, k nimž došlo od zveřejnění poslední historické účetní závěrky spolu s odůvodněním změny a jejím dopadem na předpokládané finanční informace.

Zpráva o prověřce předpokládaných finanční informací

27. Zpráva auditora o prověřce předpokládaných finančních informací obsahuje následující údaje:

- (a) Název,**
- (b) Určení adresáta,**
- (c) Vymezení předpokládaných finančních informací,**
- (d) Odkaz na ISAE nebo relevantní národní standardy nebo národní praxi týkající se prověrky předpokládaných finančních informací,**
- (e) Prohlášení, že vedení odpovídá za předpokládané finanční informace včetně předpokladů, z nichž tyto informace vychází,**
- (f) V příslušných případech odkaz na účel a/nebo omezenou distribuci předpokládaných finančních informací,**
- (g) Prohlášení negativní jistoty ve vztahu k tomu, zda předpoklady poskytují přiměřené východisko pro předpokládané finanční informace,**
- (h) Názor na to, zda jsou předpokládané finanční informace náležitě vypracovány na základě předpokladů a zda jsou zveřejněny v souladu s příslušným rámcem finančního výkaznictví,**
- (i) Přiměřené právní upozornění ohledně dosažitelnosti výsledků uvedených v předpokládaných finančních informacích,**
- (j) Datum zprávy, které by mělo být datem dokončení práce,**
- (k) Adresu auditora a**
- (l) Podpis.**

28. Tato zpráva má:

- Uvádět, zda na základě prověrky důkazních informací, jimiž jsou předpoklady podloženy, si auditor povšiml jakýchkoliv skutečností, které by ho vedly k domněnce, že tyto předpoklady neposkytují přiměřené východisko pro předpokládané finanční informace.
- Vyjádřit výrok, zda byly předpokládané finanční informace náležitě připraveny na základě předpokladů a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem pro finanční výkaznictví.
- Uvádět, že:
 - skutečné výsledky se budou pravděpodobně lišit od předpokládaných finančních informací, protože očekávané události často nenastanou podle očekávání a odchylka by mohla být významná. Podobně, jsou-li předpokládané finanční informace vyjádřeny v určitém rozmezí, uvede se, že nelze vyjádřit žádnou jistotu, že skutečné výsledky se budou pohybovat v tomto rozmezí.
 - v případě výhledu byly předpokládané finanční informace připraveny za účelem (uved'te) s využitím souboru předpokladů, jejichž součástí jsou hypotetické předpoklady o budoucích událostech a opatření vedení, u

kterých se nutně neočekává, že nastanou. Čtenáři jsou proto upozorněni, že předpokládané finanční informace neslouží k jinému než stanovenému účelu.

29. Příklad výňatku z nemodifikované zprávy o prognóze:

Prověřili jsme prognózu¹ v souladu s ISAE platnými pro prověrku předpokládaných finančních informací. Za vypracování prognózy a za předpoklady uvedené v bodě X, z nichž vychází, je odpovědné vedení.

Na základě naší prověrky důkazních informací na podporu těchto předpokladů jsme nezaznamenali žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že tyto předpoklady neposkytují přiměřené východisko pro prognózu. Dále se domníváme, že prognóza byla náležitě vypracována na základě daných předpokladů a je náležitě zveřejněna v souladu s²...

Skutečné výsledky se budou pravděpodobně od prognózy lišit, protože k předpokládaným událostem často nedochází dle očekávání a odchylka by mohla být významná.

30. Příklad výňatku z nemodifikované zprávy o výhledu:

Prověřili jsme výhled³ v souladu s ISAE platnými pro prověrku předpokládaných finančních informací. Za vypracování výhledu a za předpoklady uvedené v bodě X, z nichž vychází, je odpovědné vedení.

Tento výhled byl připraven pro účely (uved'te). Vzhledem k tomu, že účetní jednotka je v počáteční fázi své činnosti, výhled byl připraven s použitím souboru předpokladů, jejichž součástí jsou hypotetické předpoklady o budoucích událostech a opatřeních vedení, u kterých se nutně neočekává, že nastanou. Čtenáři jsou proto upozorněni, že tento výhled nemusí být vhodný pro jiný než stanovený účel.

Na základě naší prověrky důkazních informací na podporu těchto předpokladů jsme nezaznamenali žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že tyto předpoklady neposkytují přiměřené východisko pro výhled, za předpokladu, že (uved'te hypotetický předpoklad nebo se na něj odvolajte). Dále se domníváme, že výhled byl náležitě vypracován na základě daných předpokladů a je náležitě zveřejněn v souladu s⁴...

I kdyby události očekávané na základě hypotetických předpokladů nastaly, skutečné výsledky se budou pravděpodobně lišit od výhledu, protože ostatní očekávané události často nenastanou dle očekávání a odchylka by mohla být významná.

31. **Jestliže se auditor domnívá, že prezentace a zveřejnění předpokládaných finančních informací nejsou přiměřené, musí auditor ve zprávě o předpokládaných finančních informacích vydat výrok s výhradou nebo záporný výrok nebo popřípadě odstoupit od zakázky.** Příkladem je situace, kdy finanční informace přiměřeně nezveřejňuje důsledky předpokladů, které jsou vysoce citlivé.

32. **Jestliže se auditor domnívá, že jeden nebo více významných předpokladů neposkytuje dostatečný základ pro předpokládané finanční informace vypracované na základě předpokladů podle nejlepšího odhadu, nebo že jeden nebo více významných předpokladů neposkytuje dostatečný základ pro předpokládané**

¹ Uved'te název účetní jednotky, období, kterého se prognóza týká, a vhodnou identifikaci, např. odkaz na čísla stránek nebo uvedení výkazů.

² Uved'te příslušný rámec pro finanční výkaznictví.

³ Uved'te název účetní jednotky, období, kterého se výhled týká, a vhodnou identifikaci, např. odkaz na čísla stránek nebo uvedení výkazů.

⁴ Viz pozn. 2.

finanční informace vzhledem k hypotetickému předpokladu, musí auditor ve zprávě o předpokládaných finančních informacích vyjádřit záporný výrok nebo případně odstoupit od zakázky.

- 33. Jestliže je prověrka ovlivněna podmínkami, které brání použití jednoho nebo více postupů považovaných za daných okolností za nezbytné, musí auditor buď odstoupit od zakázky nebo odmítnout výrok a popsat omezení rozsahu ve zprávě o předpokládaných finančních informacích.**