

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY
ISAE 3400**

(dříve ISA 810)

POSOUZENÍ PŘEDPOKLÁDANÝCH FINANČNÍCH INFORMACÍ

(Tento standard je účinný)

OBSAH

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

Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky ISAE 3400 „Posouzení 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 posouzení předpokládaných finančních informací a vykazování těchto informací, včetně posouzení postupů pro stanovení předpokladů založených na co nejlepším možném odhadu a hypotetických předpokladů. Tento standard se nevztahuje na posouzení předpokládaných finančních informací vyjádřených obecně nebo popisnou formou, 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 takové posouzení užitečná.
2. **Při realizaci zakázky spočívající v posouzení předpokládaných finančních informací je auditor povinen získat dostatečné a vhodné důkazní informace:**
 - (a) **zda předpoklady založené na nejlepším možném odhadu vedení, které slouží jako východisko pro vypracování předpokládaných finančních informací, nejsou neopodstatněné, a zda jsou hypotetické předpoklady konzistentní s účelem těchto informací,**
 - (b) **zda jsou předpokládané finanční informace náležitě sestaveny na základě těchto předpokladů,**
 - (c) **zda jsou předpokládané finanční informace správně prezentovány a všechny významné (materiální) předpoklady odpovídajícím způsobem zveřejněny, včetně jasného stanovení toho, zda se jedná o předpoklad založený na nejlepším odhadu nebo hypotetický předpoklad,**
 - (d) **zda předpokládané finanční informace vycházejí ze shodného základu jako historická účetní závěrka a k jejich vypracování byla použita náležitá účetní pravidla.**
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 sestavená na základě předpokladů vycházejících z budoucích událostí a vlastních budoucích opatření, jejichž uskutečnění vedení k datu, kdy je informace sestavována, očekává (předpoklad založený na nejlepším možném odhadu).
5. „Výhled“ je předpokládaná finanční informace sestavená na základě:
 - (a) hypotetických předpokladů 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 předpokladů založených na nejlepším možném odhadu a hypotetických předpokladů.

Tato informace k datu svého sestavení uvádí možné důsledky případného uskutečnění příslušných událostí a opatření vedení (scénář typu „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 investic do dlouhodobých aktiv, nebo
 - (b) za účelem distribuce třetím stranám, např.
 - jako prospekt, poskytující investorům informace o budoucích očekáváních,
 - 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 sestavení a prezentaci předpokládaných finančních informací, identifikaci a zveřejnění předpokladů, z nichž vedení vychází, je odpovědné vedení. Auditor může být požádán, aby posoudil předpokládané finanční informace a sestavil o nich zprávu v zájmu zvýšení jejich důvěryhodnosti, ať už je určena třetím stranám nebo k internímu použití.

Ujištění auditorem 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 k tomu, zda výsledků uvedených v předpokládaných finančních informacích bude skutečně dosaženo.
9. Dále vzhledem k typu důkazních informací, které jsou k dispozici při vyhodnocení předpokladů, z nichž vychází předpokládané finanční informace, může být pro auditora obtížné získat dostatečné množství podkladů k tomu, aby mohl vyslovit pozitivní formu výroku, že předpoklady neobsahují žádné významné (materiální) nesprávnosti. V souladu s tímto standardem tedy auditor poskytuje ve své zprávě o přiměřenosti předpokladů vedení jen střední úroveň ujištění. Pokud však auditor usoudí, že získal dostatečné podklady, nevylučuje se vyjádření pozitivní formy ujištění o těchto předpokladech auditorem.

Přijetí zakázky

10. Před přijetím zakázky spočívající v posouzení předpokládaných finančních informací je auditor povinen 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 předpoklady založené na nejlepším možném odhadu nebo o hypotetické předpoklady,
 - (d) prvky, které budou součástí dané informace,
 - (e) období, k němuž se informace vztahují.

11. **Pokud jsou předpoklady jednoznačně nerealistické nebo pokud se auditor domnívá, že předpokládané finanční informace nebudou vhodné pro jejich zamýšlené použití, je povinen tuto zakázku odmítnout nebo od ní odstoupit.**
12. **Auditor je povinen dohodnout se s klientem 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 je povinen získat dostatečné znalosti o podnikání, aby byl schopen zhodnotit, 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 zváží:
 - 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 je povinen 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 vyhodnotit, zda předpokládané finanční informace vychází ze stejného základu jako historické finanční informace, a aby měl historické měřítko pro zhodnocení předpokladů vedení. Auditor bude muset například stanovit, zda byly relevantní historické informace předmětem auditu nebo prověrky, a zda byly při jejich přípravě použity odpovídající účetní postupy.
15. Pokud zpráva o auditu nebo o prověrce týkající se historických finančních informací z minulého období byla jiná než nemodifikovaná, nebo pokud je účetní jednotka v počáteční fázi svého rozvoje, auditor zváží související okolnosti a jejich dopad na posouzení předpokládaných finančních informací.

Období, k němuž se informace vztahují

16. **Auditor je povinen zvážit, 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 založené na nejlepších možných odhadech. Období by nemělo překročit dobu, po kterou má vedení přiměřený základ pro vypracování předpokladů. Níže jsou uvedeny některé faktory relevantní pro zvážení 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 posouzení

17. Při stanovení povahy, načasování a rozsahu postupů při posouzení auditor bere v úvahu následující údaje:
 - (a) pravděpodobnost významného (materiálního) 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 vyhodnotí zdroj a spolehlivost důkazních informací, jimiž lze doložit předpoklady vedení založené na nejlepším možném odhadu. Dostatečné a vhodné důkazní informace, které podporují takové předpoklady, lze získat z interních i externích zdrojů včetně zvážení předpokladů z hlediska historických informací a zhodnocení, zda jsou tyto informace založeny na plánech, které je účetní jednotka schopna plnit.
19. Auditor zváží, 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 realističnosti.
21. Auditor se bude muset přesvědčit, že předpokládané finanční informace jsou správně zpracovány na základě předpokladů vedení, např. administrativní kontrolou jako je přepočítání nebo kontrola vnitřní konzistentnosti, které zajistí, že opatření, jež vedení hodlá podniknout, jsou vzájemně kompatibilní a neexistují žádné nesoulady při stanovení částek 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 (materiální) 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 posouzení jednoho nebo více prvků předpokládaných finančních informací, jako je například jednotlivá účetní závěrka, je důležité, aby auditor zvážil 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 na tom, kolik předpokládaného období již uplynulo.
25. **Auditor je povinen 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 dostatečně informativní a zda není zavádějící,
 - (b) jsou účetní pravidla náležitě zveřejněna v příloze k předpokládaným finančním informacím,
 - (c) byly předpoklady odpovídajícím způsobem zveřejněny v příloze k předpokládaným finančním informacím. Je třeba jednoznačně stanovit, zda se jedná o předpoklady založené na nejlepším možném odhadu vedení nebo hypotetické předpoklady, a pokud se předpoklady týkají oblastí, které jsou významné (materiální) 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 shromážděny 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 posouzení předpokládaných finanční informací

27. **Zpráva auditora o posouzení předpokládaných finančních informací musí obsahovat 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 posouzení 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) vyjádření negativní formy ujištění o tom, zda předpoklady poskytují přiměřené východisko pro předpokládané finanční informace,**
- (h) výrok k tomu, zda jsou předpokládané finanční informace náležitě sestaveny na základě předpokladů a zda jsou prezentovány v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,**
- (i) přiměřené 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.**
- (m) takováto zpráva má:**

- uvádět, zda na základě posouzení důkazních informací, jimiž jsou podloženy předpoklady, si auditor povšiml jakýchkoliv skutečností, které by ho vedly k domněnce, že tyto předpoklady neposkytují přiměřené východisko pro předpokládané finanční informace.
- vyjádřit výrok k tomu, zda byly předpokládané finanční informace náležitě sestaveny na základě předpokladů a prezentovány v souladu s příslušným rámcem účetního 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 (materiální). 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 opatřeních vedení, u kterých se nutně neočekává, že nastanou. Čtenáři jsou proto upozorněni, že předpokládané finanční informace neslouží k jinému než stanovenému účelu.

28. Příklad výňatku z nemodifikované zprávy o prognóze:

Posoudili jsme prognózu¹ v souladu s mezinárodními standardy pro ověřovací zakázky platnými pro posouzení předpokládaných finančních informací. Za vypracování prognózy a za předpoklady uvedené v bodě X, z nichž vychází, je odpovědné vedení.

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

Na základě našeho posouzení důkazních informací, kterými jsou podloženy tyto předpoklady, jsme nezaznamenali žádné skutečnosti, které by nás vedly k domněnce, že tyto předpoklady neposkytují přiměřené východisko pro prognózu. Dále, podle našeho názoru, prognóza je náležitě sestavena na základě daných předpokladů a je náležitě prezentována v souladu s...²

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

29. Příklad výňatku z nemodifikované zprávy o výhledu:

Posoudili jsme výhled³ v souladu s mezinárodními standardy pro ověřovací zakázky platnými pro posouzení 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 našeho posouzení 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 odvolejte). Dále, podle našeho názoru, je výhled náležitě sestaven na základě daných předpokladů a je náležitě prezentován 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 (materiální).

30. **Jestliže se auditor domnívá, že prezentace a zveřejnění předpokládaných finančních informací nejsou přiměřené, je povinen 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.

31. **Jestliže se auditor domnívá, že jeden nebo více významných předpokladů neposkytuje dostatečný základ pro předpokládané finanční informace vypracované na základě předpokladů založených na nejlepším možném odhadu, nebo že jeden nebo více významných předpokladů neposkytuje dostatečný základ pro předpokládané finanční informace vzhledem k hypotetickému předpokladu, musí auditor ve zprávě o předpokládaných finančních informacích vyjádřit záporný výrok nebo případně odstoupit od zakázky.**

32. **Jestliže je posouzení ovlivněno 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.**

² Uved'te příslušný rámec pro finanční výkaznictví.

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

⁴ Viz pozn. 2.