

Mednarodni standard poslov dajanja zagotovil

MSZ 3400

**PREVERJANJE
PREDRAČUNSKIH
RAČUNOVODSKIH
INFORMACIJ**

Ta MSZ 3400 – *Preverjanje predračunskih računovodskih informacij*, ki izvira iz *Priročnika Mednarodnih standardov obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2010 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo septembra 2012 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s *Prevajalskimi usmeritvami – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC*. Potrjeno besedilo tega MSZ 3400 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane s tem MSZ 3400 (2010), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISAE 3400, “The Examination of Prospective Financial Information”, taken from the *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services*, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2010 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in September 2012, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with “Policy Statement—Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC.” The approved text of this ISAE 3400 is that published by IFAC in the English language.

English language text of this ISAE 3400 © 2010 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of this ISAE 3400 © 2012 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements,

ISBN: 978-1-60815-052-6

MSZ 3400

(prej MSR 810)

PREVERJANJE PREDRAČUNSKIH RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ

(Ta standard je veljaven.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	1–7
Revizorjevo zagotovilo v zvezi s predračunskimi računovodskimi informacijami	8–9
Sprejem posla	10–12
Poznavanje poslovanja	13–15
Obravnavano obdobje	16
Postopki preverjanja	17–25
Predstavitev in razkritje	26
Poročilo o preverjanju predračunskih računovodskih informacij	27–32

Mednarodni standard poslov dajanja zagotovil (MSZ) 3400 – *Preverjanje predračunskih računovodskih informacij* je treba brati v povezavi s *Predgovorom k Mednarodnim standardom obvladovanja kakovosti, revidiranja, preiskovanja, poslov dajanja drugih zagotovil in sorodnih storitev*, ki določa uporabo in veljavo MSZ.

Uvod

1. Namen tega mednarodnega standarda poslov dajanja zagotovil (MSZ) je postaviti pravila in dati navodila za posle preverjanja predračunskih računovodskih informacij ter poročanje o njih, vključno s postopki preverjanja najverjetnejših in domnevnih predpostavk. Ta MSZ se ne uporablja pri preverjanju predračunskih računovodskih informacij, izraženih s splošnimi ali z opisnimi izrazi, kot jih je mogoče najti v poslovodskih razpravah in analizah v letnem poročilu organizacije, čeprav so številni tu obravnavani postopki uporabni tudi pri takšnem preverjanju.
2. **Pri poslu preverjanja predračunskih računovodskih informacij mora revizor pridobiti zadostne in ustrezne dokaze o tem, ali so:**
 - a) **najverjetnejše predpostavke posloводства, na katerih so zasnovane predračunske računovodske informacije, sprejemljive in ali so morebitne domnevne predpostavke skladne z namenom informacij;**
 - b) **predračunske računovodske informacije pravilno pripravljene na podlagi predpostavk;**
 - c) **predračunske računovodske informacije pravilno predstavljene in vse pomembne predpostavke ustrezno razkrite, vključno z jasno navedbo, ali gre za najverjetnejše ali za domnevne predpostavke, in**
 - d) **predračunske računovodske informacije pripravljene dosledno na enaki osnovi kot obračunski računovodski izkazi z uporabo ustreznih računovodskih načel.**
3. "Predračunske računovodske informacije" so na osnovi predpostavk pripravljene računovodske informacije o dogodkih, ki se lahko zgodijo v prihodnosti, in o možnih ukrepih organizacije. So zelo subjektivne, njihova priprava pa zahteva veliko presojanja. Predračunske računovodske informacije so lahko v obliki napovedi, projekcije ali kombinacije obeh, na primer enoletna napoved in petletna projekcija.
4. "Napoved" je predračunska računovodska informacija, pripravljena na osnovi predpostavk o prihodnjih dogodkih, ki jih pričakuje poslovodstvo, in ukrepov, ki jih načrtuje, na dan priprave informacije (najverjetnejše predpostavke).

5. "Projekcija" je predračunska računovodska informacija, pripravljena na osnovi:
- domnevnih predpostavk glede prihodnjih dogodkov in ukrepov posloводства, za katere se ne pričakuje, da se bodo nujno zgodili, na primer kadar so nekatere organizacije še v ustanavljanju ali razmišljajo o večji spremembi v načinu delovanja, ali pa
 - mešanice najverjetnejših in domnevnih predpostavk.
- Take informacije prikazujejo možne posledice na dan priprave informacij, če bi prišlo do določenih dogodkov in ukrepov (scenarij "kaj če").
6. Predračunske računovodske informacije lahko vključujejo računovodske izkaze ali pa eno ali več sestavin računovodskih izkazov in so lahko pripravljene:
- kot notranje orodje posloводства, na primer kot pomoč pri vrednotenju možnih naložb v osnovna sredstva ali
 - za distribuiranje tretjim strankam, na primer v
 - prospektu, ki daje možnim vlagateljem informacije o pričakovanjih v prihodnosti,
 - letnem poročilu, ki daje informacije delničarjem, regulativnim organom in drugim zainteresiranim strankam,
 - listini za obveščanje posojilodajalcev, ki na primer lahko vsebuje napovedi denarnih tokov.
7. Posloводство je odgovorno za pripravo in predstavitev predračunskih računovodskih informacij, vključno z opredelitvijo in razkritjem predpostavk, na katerih so zasnovane. Revizorja lahko zaprosijo za preverjanje predračunskih računovodskih informacij in poročanje o njih, da se poveča njihova verodostojnost, pa naj bodo namenjene za uporabo tretjih strank ali za notranje potrebe.

Revizorjevo zagotovilo v zvezi s predračunskimi računovodskimi informacijami

8. Predračunske računovodske informacije se nanašajo na dogodke in ukrepe, ki se še niso zgodili in se morda niti ne bodo. Dokazi v podporo predpostavkam, na katerih so zasnovane predračunske

računovodske informacije, so sicer lahko na voljo, vendar so na splošno usmerjeni v prihodnost; zato so nasprotju z dokazi, ki so običajno na voljo pri revidiranju računovodskih informacij iz preteklosti, bolj nezanesljivi. Zato revizor ne more izraziti mnenja, ali bodo izidi, prikazani v predračunskih računovodskih informacijah, tudi doseženi.

9. Poleg tega utegne revizor zaradi različnih vrst dokazov, ki so na voljo pri presojanju predpostavk, na katerih so zasnovane predračunske računovodske informacije, težko doseči tolikšno gotovost, da bi lahko izrazil pozitivno mnenje, da so predpostavke brez pomembno napačne navedbe. Zaradi tega lahko dá revizor po tem MSZ le zmerno raven zagotovila, ko poroča o sprejemljivosti predpostavk posloводства. S tem pa ni izključena možnost, da revizor izrazi pozitivno zagotovilo glede predpostavk, če presodi, da je dosežena ustrezna raven gotovosti.

Sprejem posla

10. Preden revizor sprejme posel preverjanja predračunskih računovodskih informacij, prouči med drugim:
- nameravano uporabo informacij,
 - ali bodo informacije namenjene splošnemu ali omejenemu distribuiranju,
 - naravo predpostavk, to je, ali gre za najverjetnejše ali domnevne predpostavke,
 - sestavine, ki jih je treba vključiti v informacije, in
 - obdobje, na katero se informacije nanašajo.
11. **Revizor ne sme sprejeti posla oziroma mora od posla odstopiti, če so predpostavke očitno nestvarne ali če meni, da bodo predračunske računovodske informacije neustrezne za nameravano uporabo.**
12. **Revizor in naročnik se morata dogovoriti o pogojih posla.** V interesu obeh, to je organizacije in revizorja, je, da revizor pošlje listino o poslu in se tako izogne nesporazumom glede posla. V listini o poslu so obravnavane zadeve iz odstavka 10 ter določena odgovornost posloводства za predpostavke in za to, da revizorju priskrbi vse ustrezne informacije in izvirne podatke, uporabljene pri oblikovanju predpostavk.

Poznavanje poslovanja

13. **Revizor mora dovolj dobro spoznati poslovanje, da lahko ugotovi, ali so opredeljene vse pomembne predpostavke, potrebne za pripravo predračunskih računovodskih informacij.** Revizor se seznanja tudi s postopki, ki jih uporablja organizacija pri pripravljanju predračunskih računovodskih informacij, na primer tako, da prouči:
- notranje kontrole sistema za pripravo predračunskih računovodskih informacij ter strokovno znanje in izkušnje oseb, ki pripravljajo predračunske računovodske informacije;
 - vrsto dokumentacije, ki jo v podporo predpostavkam posloводства pripravlja organizacija;
 - obseg uporabe statističnih, matematičnih in računalniško podprtih tehnik;
 - metode, uporabljene pri oblikovanju in uporabi predpostavk;
 - točnost predračunskih računovodskih informacij, pripravljenih v prejšnjih obdobjih, in razloge za pomembna odstopanja.
14. **Revizor mora presoditi, v kakšnem obsegu se je mogoče upravičeno opirati na računovodske informacije organizacije iz preteklosti.** Revizor mora poznati računovodske informacije organizacije iz preteklosti, da lahko oceni, ali so bile predračunske računovodske informacije pripravljene na osnovi, ki je skladna z osnovo za pripravo računovodskih informacij iz preteklosti, in da na podlagi preteklih dogodkov oblikuje merilo za proučevanje predpostavk posloводства. Revizor mora na primer ugotoviti, ali so bile ustrezne informacije iz preteklosti revidirane ali preiskane in ali so bila pri njihovi pripravi uporabljena sprejemljiva računovodska načela.
15. Če je revizijsko poročilo ali poročilo o preiskavi računovodskih informacij iz preteklosti za prejšnje obdobje drugačno od neprilagojenega ali če se organizacija šele ustanavlja, mora revizor proučiti ustrezna dejstva in njihove posledice za preverjanje predračunskih računovodskih informacij.

Obravnavano obdobje

16. **Revizor mora proučiti obdobje, na katero se nanašajo predračunske računovodske informacije.** Ker postajajo predpostavke bolj nezanesljive, čim daljše je obravnavano obdobje, se z daljšanjem obdobja manjša sposobnost posloводства za pripravo najverjetnejših predpostavk. Obravnavano obdobje ne sme trajati dlje kot čas, za katerega ima posloводство še na voljo sprejemljivo osnovo za predpostavke. Nekateri dejavniki, ki jih revizor upošteva pri obravnavanju obdobja, na katero se predračunske računovodske informacije nanašajo, so:

- poslovni cikel: na primer pri večjem gradbenem projektu lahko čas, potreben za njegovo dokončanje, narekuje obdobje, na katero se nanašajo informacije;
- stopnja zanesljivosti predpostavk: če na primer organizacija uvaja nov proizvod, je lahko obravnavano predračunsko obdobje kratko in razdeljeno na manjše dele, kot so tedni ali meseci; če pa se organizacija ukvarja samo z dajanjem nepremičnin v dolgoročni najem, je daljše obdobje lahko sprejemljivo;
- potrebe uporabnikov: v povezavi s prošnjo za posojilo se predračunske računovodske informacije na primer lahko pripravijo za obdobje, ki je potrebno, da prosilec ustvari dovolj finančnih sredstev za odplačilo; takšne informacije pa je mogoče pripravljati tudi za investitorje v zvezi s prodajo obveznic, da se prikaže nameravana poraba zbranih sredstev v prihodnjem obdobju.

Postopki preverjanja

17. **Pri določanju vrste, časa in obsega postopkov preverjanja mora revizor med drugim upoštevati:**

- a) **verjetnost pomembno napačne navedbe,**
- b) **spoznanja, pridobljena med kakršnimikoli prejšnjimi posli,**
- c) **usposobljenost posloводства za pripravljanje predračunskih računovodskih informacij,**
- d) **obseg vpliva presoje posloводства na predračunske računovodske informacije ter**

e) **ustreznost in zanesljivost podatkov, ki so osnova za pripravo informacij.**

18. Revizor oceni vir in zanesljivost dokazov, ki podpirajo najverjetnejše predpostavke posloводства. Zadostne in ustrezne dokaze, ki podpirajo takšne predpostavke, je mogoče dobiti iz notranjih in zunanjih virov, vključno s presojo predpostavk v luči informacij iz preteklosti in oceno, ali so zasnovane na načrtih, ki upoštevajo zmogljivost organizacije.
19. Če so uporabljene domnevne predpostavke, revizor prouči, ali so bile upoštevane vse bistvene posledice takšnih predpostavk. Če se na primer predpostavlja, da bo prodaja prerasla obstoječe zmogljivosti organizacije, bodo morale predračunske računovodske informacije vsebovati potrebno vlaganje v dodatne proizvodne zmogljivosti ali pa stroške drugačnih načinov omogočanja predvidene prodaje, na primer pogodb s podizvajalci.
20. Revizorju sicer ni treba pridobiti dokazov za domnevne predpostavke, vendar se mora prepričati, da so v skladu z namenom predračunskih računovodskih informacij in da ni razloga, zaradi katerega bi verjel, da so očitno nestvarne.
21. Revizor se bo moral prepričati, da so predračunske računovodske informacije pravilno pripravljene na podlagi predpostavk posloводства, na primer z opravljanjem uradnih preveritev, kot sta ponovno preračunavanje in preiskovanje notranje usklajenosti, ki pomeni preveritev, ali so ukrepi, ki jih načrtuje posloводство, med seboj združljivi in ali ni nedoslednosti pri določanju zneskov, ki temeljijo na splošnih spremenljivkah, kot so obrestne mere.
22. Revizor se osredotoči na obseg, v katerem bodo področja, ki so zlasti občutljiva za spremembe, pomembno vplivala na izide, prikazane v predračunskih računovodskih informacijah. Od tega je odvisen obseg revizorjevega iskanja ustreznih dokazov. To bo vplivalo tudi na revizorjevo presojo ustreznosti in primernosti razkritij.
23. Če posel obsega preverjanje ene ali več sestavin predračunskih računovodskih informacij, na primer posameznega računovodskega izkaza, je pomembno, da revizor prouči medsebojno povezanost z drugimi sestavinami v računovodskih izkazih.
24. Če se predračunske računovodske informacije nanašajo na kakšen pretekli del tekočega obdobja, mora revizor presoditi, kakšen je

potreben obseg postopkov v zvezi z informacijami iz preteklosti. Postopki se bodo razlikovali glede na okoliščine, na primer glede na to, kolikšen del predračunskega obdobja je že pretekkel.

25. **Revizor mora od posloводства pridobiti pisne predstavitve v zvezi z nameravano uporabo predračunskih računovodskih informacij, popolnostjo bistvenih predpostavk posloводства in prevzemanjem odgovornosti posloводства za predračunske računovodske informacije.**

Predstavitev in razkritje

26. Ko revizor ocenjuje predstavitev in razkritje predračunskih računovodskih informacij, mora poleg posebnih zahtev ustreznih zakonov, drugih predpisov ali strokovnih standardov presoditi, ali:
- a) je predstavitev predračunskih računovodskih informacij informativna in ni zavajajoča;
 - b) so računovodske usmeritve jasno razkrite v pojasnilih k predračunskim računovodskim informacijam;
 - c) so predpostavke ustrezno razkrite v pojasnilih k predračunskim računovodskim informacijam; jasno mora biti, ali predpostavke predstavljajo najverjetnejše ocene posloводства ali so domnevne, ter kadar se predpostavke nanašajo na zadeve, ki so pomembne in zelo podvržene negotovosti, ali je treba to negotovost in iz nje izhajajočo občutljivost izidov ustrezno razkriti;
 - d) je datum, na katerega so bile predračunske računovodske informacije pripravljene, razkrit; posloводство mora potrditi, da so predpostavke na ta dan ustrezne, čeprav so bile informacije, na katerih so zasnovane, zbrane v nekem časovnem obdobju;
 - e) je jasno navedena osnova za opredeljevanje točk v razponu in razpon ni izbran pristransko ali zavajajoče, če so izidi, prikazani v predračunskih računovodskih informacijah, izraženi v razponu;
 - f) je razkrita kakršnakoli sprememba računovodskih usmeritev po zadnjih računovodskih izkazih iz preteklosti skupaj z razlogi zanjo in njenim vplivom na predračunske računovodske informacije.

Poročilo o preverjanju predračunskih računovodskih informacij

27. Revizorjevo poročilo o preverjanju predračunskih računovodskih informacij mora vsebovati:

- a) naslov;
- b) naslovnika;
- c) opredelitev predračunskih računovodskih informacij;
- d) sklicevanje na MSZ ali ustrezne nacionalne standarde ali običajne postopke, ki se uporabljajo za preverjanje predračunskih računovodskih informacij;
- e) izjavo poslovodstva, da je odgovorno za predračunske računovodske informacije, vključno s predpostavkami, na katerih so zasnovane;
- f) po potrebi sklicevanje na namen in/ali omejeno distribuiranje predračunskih računovodskih informacij;
- g) izjavo z negativnim zagotvilom o tem, ali so uporabljene predpostavke sprejemljiva osnova za predračunske računovodske informacije;
- h) mnenje, ali so predračunske računovodske informacije pravilno pripravljene na osnovi predpostavk in predstavljene v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja;
- i) ustrezna opozorila glede dosegljivosti izidov, navedenih v predračunskih računovodskih informacijah;
- j) datum poročila, ki naj bo datum dokončanja postopkov;
- k) revizorjev naslov in
- l) podpis.

V takšnem poročilu je:

- navedeno, ali je revizor na podlagi preverjanja dokazov v podporo predpostavkam opazil karkoli, zaradi česar verjame, da uporabljene predpostavke ne zagotavljajo utemeljene osnove za predračunske računovodske informacije;

- izraženo mnenje, ali so predračunske računovodske informacije pravilno pripravljene na osnovi predpostavk in ali so predstavljene v skladu z ustreznim okvirom računovodskega poročanja;
- navedeno, da:
 - je verjetno, da bodo dejanski izidi drugačni od predračunskih računovodskih informacij, ker se predvideni dogodki velikokrat ne zgodijo tako, kot pričakujemo, in so odstopanja lahko pomembna; če so predračunske računovodske informacije izražene v razponu, je treba podobno navesti, da ni mogoče dati nobenega zagotovila, da bodo dejanski izidi v okviru tega razpona, in
 - so bile predračunske računovodske informacije, kadar gre za projekcijo, pripravljene za (označiti namen) ob uporabi vrste predpostavk, med katerimi so tudi domnevne predpostavke o bodočih dogodkih in ukrepih posloводства, ki se ne bodo nujno zgodili; zato je treba bralce opozoriti, da se predračunske računovodske informacije ne uporabljajo za druge namene od opisanih.

28. Zgled izvlečka iz neprilagojenega poročila o napovedi:

Napoved¹ smo preverili v skladu z Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovit, ki se uporablja za preverjanje predračunskih računovodskih informacij. Za napoved, vključno s predpostavkami, opisanimi v pojasnilu X, na katerih je zasnovana, je odgovorno posloводство.

Pri preverjanju dokazov, ki podpirajo predpostavke, nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da te predpostavke niso sprejemljiva osnova za napoved. Po našem mnenju je napoved pravilno pripravljena na osnovi predpostavk in predstavljena v skladu z ...².

Verjetno je, da bodo dejanski izidi drugačni od napovedi, saj se predvideni dogodki pogosto ne zgodijo tako, kot pričakujemo, odstopanja pa so lahko pomembna.

¹Navedba imena organizacije, obdobja, na katero se napoved nanaša, in ustrezne oznake, na primer številke strani ali opredelitve posameznih izkazov.

²Navedba ustreznega okvira računovodskega poročanja.

29. Zgled izvlečka iz neprilagojenega poročila o projekciji:

Projekcijo³ smo preverili v skladu z Mednarodnim standardom poslov dajanja zagotovil, ki se uporablja za preverjanje predračunskih računovodskih informacij. Za projekcijo, vključno s predpostavkami, opisanimi v pojasnilu X, na katerih je zasnovana, je odgovorno poslovodstvo.

Ta projekcija je bila pripravljena za (navedba namena). Ker je organizacija v postopku ustanavljanja, je bila projekcija pripravljena na podlagi vrste predpostavk, med katerimi so tudi domnevne predpostavke o bodočih dogodkih in ukrepih poslovodstva, ki se ne bodo nujno zgodili. Zato opozarjamo bralce, da ta projekcija morda ni primerna za namene, ki niso navedeni na začetku odstavka.

Pri preverjanju dokazov, ki podpirajo predpostavke, nismo opazili nič takega, zaradi česar bi verjeli, da te predpostavke niso sprejemljiva osnova za projekcijo, če predpostavljamo (navedba domnevnih predpostavk ali sklic nanje). Po našem mnenju je projekcija pravilno pripravljena na osnovi predpostavk in predstavljena v skladu z ...⁴.

Čeprav bi se dogodki, predvideni v okviru opisanih domnevnih predpostavk, zgodili, je še vedno verjetno, da bodo dejanski izidi drugačni od projekcije, saj se drugi predvideni dogodki pogosto ne zgodijo tako, kot pričakujemo, odstopanja pa so lahko pomembna.

30. Če revizor verjame, da predstavitev in razkritje predračunskih računovodskih informacij nista ustrezna, mora v poročilu o predračunskih računovodskih informacijah izraziti mnenje s pridržki ali odklonilno mnenje ali pa odstopiti od posla, kot ustreza danim okoliščinam. Tak je primer, če računovodske informacije ne razkrijejo ustrezno posledic katerihkoli predpostavk, ki so zelo občutljive.

31. Če revizor verjame, da ena ali več bistvenih predpostavk ne zagotavlja sprejemljive osnove za predračunske računovodske informacije, pripravljene na osnovi najverjetnejših

³Navedba imena organizacije, obdobja, na katero se projekcija nanaša, in ustrezne oznake, na primer sklica na številko strani ali opredelitve posameznih izkazov.

⁴Glejte opombo št. 2.

predpostavk, ali da ena ali več bistvenih predpostavk ne zagotavlja sprejemljive osnove za predračunske računovodske informacije, povezane z domnevnimi predpostavkami, mora bodisi v poročilu o predračunskih računovodskih informacijah izraziti odklonilno mnenje bodisi odstopiti od posla.

32. Če na preverjanje vplivajo pogoji, ki onemogočajo izvajanje enega ali več postopkov, ki so po revizorjevi presoji potrebni v danih okoliščinah, mora revizor odstopiti od posla ali zavrni mnenje in v poročilu o predračunskih računovodskih informacijah opisati omejitvev področja preverjanja.