

# Application of professional judgment providing of assurance services with an emphasis on subjectivity review and subsequent evaluation of the future financial information

Veronika Kňážková<sup>1</sup>

<sup>1</sup>University of Economics in Bratislava  
Faculty of Economic Informatics, Department of Accountancy and Auditing,  
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava 5,  
Slovak Republic

**Abstract:** In her contribution, the author has focused on presenting the causes and consequences of the revision of the *International Standard on Assurance Engagements ISAE 3400 Examination of Prospective Financial Information*, which has been reviewed by the responsible institutions due to the increasing needs of financial information users. Their research and subsequent presentation can contribute to restoration or increase of trust in financial information, based on which potential users make relevant and appropriate decisions, and also to unified and transparent providing of assurance services.

**Kľúčové slová:** profesionálny úsudok, audítor poskytujúci uistovacie služby, budúce finančné informácie, subjektivita

**JEL klasifikácia:** M.42 Auditing

## 1 Úvod

Čoraz väčšmi sa informačné požiadavky a potreby používateľov finančných výkazov zvyšujú. Značným dôvodom je skutočnosť, že tieto subjekty sa usilujú o získanie uistenia, že finančné výkazy prezentujú verné, pravdivé, relevantné a konzistentné finančné informácie. Práve za účelom zvýšenia vierohodnosti finančných informácií môže byť audítor poskytujúci uistovacie služby požiadaný, aby preskúmal a následne vydal správu o tzv. budúcich finančných informáciách určených na použitie tretími stranami alebo na interné účely overovanej účtovnej jednotky.

Za účelom poskytovania uistovacích služieb na vysokej kvalitatívnej úrovni Rada pre medzinárodné štandardy pre audit a uistovacie služby revidovala Medzinárodný štandard pre zákazky na uistovacie služby ISAE 3400 Preskúmanie budúcich finančných informácií s akcentom na odhalenie príčin a možných dôsledkov procesu revízie predmetného audítorského štandardu.

## 2 Teoretické východiská v kontexte vymedzenia budúcich finančných informácií

„V snahe o budovanie jednotného európskeho trhu sa potreba harmonizácie stáva čoraz naliehavejšou.“ (Kareš, 2008) Harmonizácia so sebou prináša rozsiahle procesy revízie audítorských štandardov aplikovaných nielen pri audite alebo preverení historických finančných informácií, ale aj pri poskytovaní uistovacích a súvisiacich služieb.

V kontexte zákaziek na uistovacie služby pristúpili kompetentné inštitúcie k procesu revízie **Medzinárodného štandardu pre zákazky na uistovacie služby 3400 Preskúmanie budúcich finančných informácií** (ďalej len "ISAE 3400") za účelom poskytnúť audítorovi "návod na zákazky na preskúmanie a vydanie správy o budúcich finančných informáciách vrátane preskúmania postupov pri predpokladoch podľa najlepších odhadov a pri hypotetických predpokladoch". (IAASB, 2014)

Pojmom **budúce finančné informácie** sa rozumieju „finančné informácie vychádzajúce z predpokladov udalostí, ktoré môžu nastať v budúcnosti“. (Kareš, 2013)

Na základe skúmania možno považovať budúce finančné informácie za subjektívne informácie, pri príprave ktorých je nevyhnutné uplatnenie značného úsudku audítora poskytujúceho uistovacie služby. Budúce finančné informácie môžu byť vo forme:

- **predpovede** - predstavujúcej budúce finančné informácie pripravené na základe:
  - a) predpokladov týkajúcich sa budúcich udalostí, ktoré sa podľa očakávania manažmentu uskutočnia,
  - b) predpoklady najlepších odhadov, resp. opatrení, ktoré manažment predpokladá prijať ku dňu vypracovania informácie;
- **prognózy** - ktorou rozumieme budúce finančné informácie pripravené na základe:
  - a) hypotetických predpokladov o budúcich udalostiach a opatreniach manažmentu, ktoré sa nemusia uskutočniť v budúcnosti,
  - b) kombinácia predpokladu podľa najlepších odhadov a hypotetických predpokladov,
- **kombinácie predpovede a prognózy.** (IAASB, 2014)

### **Úloha a zodpovednosť manažmentu a audítora poskytujúceho uistovacie audítorské služby v kontexte ISAE 3400**

Za prípravu a prezentáciu budúcich finančných informácií, vrátane identifikácie a zverejnenia predpokladov, z ktorých tieto informácie vychádzajú je zodpovedný manažment.

Úlohou audítora pri zákazke na preskúmanie budúcich finančných informácií je získať dostatočné a vhodné dôkazy o tom, či:

- a) *„nie sú neprimerané predpoklady v kontexte 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 a v zmysle 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“.* (IAASB, 2014)

Zodpovednosťou audítora je nielen preskúmať budúce finančné informácie, ale aj prezentovanie zistených skutočností prostredníctvom správy o budúcich finančných informáciách bez ohľadu na skutočnosť, či sú určené tretími stranami alebo na interné účely.

### **Uistenie audítora poskytujúceho uistovacie služby pri posudzovaní budúcich finančných informácií**

Budúce finančné informácie sa vzťahujú na udalostí a opatrení, ktoré nenastali a ktoré relatívne nemusia nastať. Za predpokladu existencie dôkazov poskytujúcich podporu predpokladov, z ktorých budúce finančné informácie vychádzajú, sa možno domnievať, že nakoľko sú tieto dôkazy orientované do budúcnosti, sú vo svojej podstate špekulatívne v porovnaní s bežne dostupnými dôkazmi získanými pri audite historických finančných informácií. Z uvedeného vyplýva neschopnosť audítora vyjadriť názor týkajúci sa posúdenia schopnosti dosiahnuť výsledky prezentované v budúcich finančných informáciách. Pri hodnotení predpokladov, z ktorých vychádzajú budúce finančné informácie, vyhodnocuje audítor dostupné dôkazy, ktoré nemusia byť pre audítora dostačujúce na to, aby formuloval pozitívny názor týkajúci sa posúdenia predpokladov, že neobsahujú významné nesprávnosti. Vzhľadom na uvedené audítor poskytujúci uistovacie služby v kontexte ISAE 3400 poskytuje len stredný stupeň uistenia. Ak audítor získa dostatočné audítorské dôkazy, vyjadří pozitívny názor.

Úlohou audítora poskytujúceho uistovacie služby je pred samotným prijatím zákazky dohodnúť s klientom podmienky zákazky prostredníctvom zákazkového listu o prijatí zákazky, v ktorom sa uvedú:

- „faktory posudzovania prijatia zákazky na preskúmanie budúcich finančných informácií;
- zodpovednosť manažmentu za predpoklady, z ktorých vychádzajú budúce finančné informácie;
- že audítorovi poskytne všetky relevantné informácie a zdroje údajov použité pri vypracovaní predpokladov". (IAASB, 2014)

Po vymedzení podmienok zákazky na preskúmanie budúcich finančných informácií audítor poskytujúci uistovacie služby prehodnotí nasledujúce faktory:

- predpokladané použitie budúcich finančných informácií a ich voľná alebo obmedzená distribúcia,
- charakter predpokladov v kontexte najlepších odhadov, pričom platí, že ak sú predpoklady, z ktorých vychádzajú budúce finančné informácie nereálne, alebo podľa úsudku audítora poskytujúceho uistovacie služby nie sú budúce finančné informácie vhodné vo väzbe na ich použitie, audítor predmetnú zákazku **neprijme alebo od danej zákazky odstúpi**.
- zahrnutie hypotetických predpokladov do budúcich finančných informácií,
- obdobie, ktorého sa budúce finančné informácie týkajú.

Audítor poskytujúci uistovacie služby sa okrem iného musí oboznámiť s podnikaním klienta za účelom zhodnotenia a identifikovania predpokladov nevyhnutných na vypracovanie budúcich finančných informácií vrátane postupov účtovnej jednotky aplikovaných pri príprave budúcich finančných informácií. V tejto súvislosti audítor poskytujúci uistovacie služby preskúma:

- „interný kontrolný systém používaný pri príprave budúcich finančných informácií,
- odbornosť a skúsenosti osôb, zodpovedných za prípravu budúcich finančných informácií.
- charakter dokumentácie pripravenej účtovnou jednotkou ako východiskový podklad pre predpoklady manažmentu,
- rozsah aplikovaných štatistických, matematických a počítačových techník,
- metódy použité pri vypracovaní a následnej aplikácii predpokladov manažmentu,
- správnosť a relevantnosť budúcich finančných informácií minulých období a príčiny zistených závažných rozdielov". (IAASB, 2014)

Vzhľadom na uvedené je nevyhnutné, aby audítor poskytujúci uistovacie služby poznal historické finančné informácie účtovnej jednotky s cieľom posúdenia skutočnosti, či sú budúce finančné informácie konzistentné s historickými finančnými informáciami za účelom posúdenia predpokladov manažmentu. Dôvodom je fakt, že ak správa z auditu alebo správa z previerky historických finančných informácií z predchádzajúcich období bola iná ako nemoifikovaná, je dôležité, aby audítor poskytujúci uistovacie služby posúdil okolnosti a ich následný vplyv na preskúmanie budúcich finančných informácií.

### **Postupy audítora poskytujúceho uistovacie služby vo väzbe na preskúmanie budúcich finančných informácií**

Audítor poskytujúci uistovacie služby by mal pri hodnotení postupov preskúmania budúcich finančných informácií zhodnotiť:

- „pravdepodobnosť existencie významnej nesprávnosti,
- znalosti získané vo väzbe na výkon predchádzajúcich zákaziek,
- spôsobilosť manažmentu pri vypracovaní budúcich finančných informácií,
- rozsah vplyvu rozhodnutia manažmentu na budúce finančné informácie,
- primeranosť a spoľahlivosť podkladových údajov". (IAASB, 2014)

Okrem iného by mal audítor poskytujúci uistovacie služby prehodnotiť **zdroj a spoľahlivosť dôkazov** podporujúcich predpoklady v kontexte odhadov manažmentu.

Zodpovednosťou audítora poskytujúceho uistovacie služby je získať písomné vyhlásenie od manažmentu týkajúce sa predpokladaného použitia budúcich finančných informácií, úplnosti zásadných predpokladov manažmentu a akceptácie zodpovednosti manažmentu za budúce finančné informácie.

### **3 Prezentácia a vykázanie budúcich finančných informácií**

Audítor poskytujúci uistovacie služby zväži pri hodnotení prezentácie a vykázania budúcich finančných informácií, či:

- a) prezentácia budúcich finančných informácií nie zavádzajúca,
- b) sú v poznámkach k budúcim finančným informáciám v poznámkach k budúcim finančným informáciám uvedené všetky aplikované účtovné pravidlá, a či je akákoľvek zmena v účtovných pravidlách od posledných historických finančných výkazov vykázaná spolu s dôvodom zmeny a jej vplyvom na budúce finančné informácie;
- c) predpoklady sú primerane vykázané v poznámkach k budúcim finančným informáciám;
- d) sa vykáže dátum, ku ktorému sa budúce finančné informácie vypracovali, či sú primerané vzhľadom na skutočnosť, že východiskové informácie sa zberali počas určitého časového obdobia. (IAASB, 2014)

#### ***Prezentácia zistených výsledkov preskúmania budúcich finančných informácií***

Vydanie správy audítora poskytujúceho uistovacie služby je významnou formou prezentácie výsledkov o preskúmaní budúcich finančných informácií. V kontexte ISAE 3400 musí správa o uistení obsahovať tieto náležitosti:

<b>Názov</b>
<b>Adresát</b>
<b>Identifikáciu budúcich finančných informácií</b>
<b>Odkaz na ISAE alebo príslušné národné štandardy alebo postupy použiteľné pri preskúmaní budúcich finančných informácií,</b>
<b>Vyhlásenie zodpovednosti manažmentu za budúce finančné informácie</b>
<b>Odkaz na účel a/alebo obmedzenú distribúciu budúcich finančných informácií,</b>
<b>Vyhlásenie negatívneho uistenia, či predpoklady poskytujú primeraný základ pre budúce finančné informácie,</b>
<b>Stanovisko, či sú budúce finančné informácie vypracované správne na základe predpokladov a či sú prezentované v súlade s príslušným rámcom finančného vykazovania</b>
<b>Primerané upozornenia týkajúce sa dosiahnuteľnosti výsledkov uvedených v budúcich finančných informáciách</b>
<b>Dátum správy, ktorým má byť dátum dokončenia prác</b>
<b>Adresa audítora</b>
<b>Podpis audítora</b>

## **Názor audítora poskytujúceho uistovacie služby**

Najdôležitejšou náležitosťou správy audítora poskytujúceho uistovacie služby je názor, ktorý audítor poskytujúci uistovacie služby formuluje na základe záverov, ku ktorým dospel po získaní audítorských dôkazov. Správa audítora by mala detailne popisovať proces poskytovania uistovacích služieb a mala by vyhovovať súčasným informačným potrebám používateľov finančných informácií.

Ak sú podľa úsudku audítora poskytujúceho uistovacie služby prezentácia a vykávanie budúcich finančných informácií neprimerané, audítor poskytujúci uistovacie služby vyjadrí v správe o budúcich finančných informáciách:

- a) podmienený názor,**
- b) záporný názor,**
- c) alebo odstúpi od zákazky.**

Za predpokladu, že predpoklady neposkytujú primeraný základ pre budúce finančné informácie vypracované na základe predpokladov podľa najlepších odhadov, alebo že predpoklady neposkytujú primeraný základ pre budúce finančné informácie vzhľadom na hypotetické predpoklady, má v správe o budúcich finančných informáciách vyjadriť:

- a) záporný názor alebo**
- b) odstúpiť od zákazky.**

Ak je obmedzený rozsah postupov preskúmania budúcich finančných informácií nevyhnutných, audítor poskytujúci uistovacie služby **odstúpi od zákazky alebo odmietne vydať názor**. V tejto súvislosti musí audítor poskytujúci uistovacie služby opísať obmedzenie rozsahu v správe o budúcich finančných informáciách.

## **4 Záver**

V súčasnosti sme svedkami neustále prebiehajúcich zmien v oblasti auditu, ktoré si vyžiadali potrebu harmonizácie audítorskej profesie. V dôsledku procesu harmonizácie dochádza k značným procesom revízie a novelizácie audítorských štandardov deklarujúcich princípy, ktorými sa riadi audítor pri výkone svojej profesie.

Procesom revízie prešiel aj Medzinárodný štandard na zákazky na uistovacie služby ISAE 3400 Preskúmanie budúcich finančných informácií. Možno sa domnievať, že príčinou tohto procesu revízie boli neustále rastúce požiadavky a potreby používateľov finančných informácií prezentovaných vo finančných výkazoch. Preskúmanie budúcich finančných informácií a ich následná prezentácia v správe o uistení môžu zvýšiť dôveru vo finančné informácie a v konečnom dôsledku prispieť k jednotnosti a transparentnosti v poskytovaní uistovacích služieb v rámci jednotného európskeho trhu.

Z uvedeného vyplýva nesporná dôležitosť začlenenia budúcich finančných informácií do finančných výkazov a ich následné preskúmanie audítormi poskytujúcimi uistovacie služby za účelom splnenia požiadaviek kladených na oblasť poskytovania uistovacích služieb.

## **Referencie**

- IAASB. (2014). Príručka medzinárodných usmernení na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uistovacie a súvisiace služby. Vyd. 2014. Zväzok II. Preložila: Slovenská komora audítora, 2014. ISBN 978-1-60815-185-1.
- Kareš, L. (2008). Audítorstvo. Bratislava, IURA EDITION. 2008. 436 s. ISBN 978-80-8078-334-1.
- Kareš, L. (2015). Audítorské štandardy. Bratislava: Wolters Kluwer. Prvé vydanie, 2015. s.153. ISBN 978-80-8168-244-5.
- Kareš, L., Krišková, P. (2014). Správa audítora. Bratislava, SÚVAHA. Prvé vydanie, 2013. s. 162. ISBN 978-80-89265-23-7
- Ricchiute, D. N. (1994). Audit. Praha: VICTORIA PUBLISHING. 1994. 792 s. ISBN 80-85605-86-4.