

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД АНГАЖОВАЊА НА ОСНОВУ КОЈИХ СЕ ПРУЖА УВЕРАВАЊЕ 3400

(Некадашњи ISA 810)

ПРЕГЛЕД ПРОЈЕКТОВАНИХ ФИНАНСИЈСКИХ ИНФОРМАЦИЈА

(Стандард је важећи)

САДРЖАЈ

Параграф

Увод	1 – 7	
Уверавање ревизора		
у вези са пројектованим финансијским информацијама		8 – 9
Прихватање ангажовања	10 – 12	
Разумевање пословања	13 – 15	
Период на који се информације односе		16
Поступци прегледа	17 – 25	
Презентација и обелодањивање		26
Извештај о прегледу пројектованих финансијских информација		27 – 33

Међународни стандард ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) 3400, *Преглед пројектованих финансијских информација* треба тумачити у контексту *Предговора Међународним стандардима контроле квалитета, ревизије, уверавања и сродних услуга*.

Увод

1. Циљ овог међународног стандарда ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) је да успостави стандарде и пружи упутства у вези са ангажовањем на прегледу и извештавању о пројектованим финансијским информацијама, укључујући поступке за преглед најбољих процена и хипотетичких претпоставки. Овај стандард се не примењује код прегледа пројектованих финансијских информација општег и описног карактера, као што су расправе и анализе у годишњим извештајима ентитета, иако низ овде изнетих поступака може бити користан и за такав преглед.
2. **Код ангажовања на прегледу пројектованих финансијских информација, ревизор треба да прибави довољан и адекватан доказ о томе:**
 - (а) да ли су претпоставке руководства за најбољу процену, на којима се заснивају пројектоване финансијске информације применљиве и разумне, а код хипотетичких претпоставки, да ли су те претпоставке конзистентне са циљевима информација;
 - (б) да ли су пројектоване финансијске информације исправно састављене на основу тих претпоставки;
 - (ц) да ли су пројектоване финансијске информације правилно презентирани, а све материјално значајне претпоставке на одговарајући начин обелодањене, укључујући и јасну индикацију о томе да ли се ради о претпоставкама најбоље процене или хипотетичким претпоставкама и
 - (д) да ли су пројектоване финансијске информације конзистентне са финансијским извештајима из претходних периода и састављене у складу са одговарајућим рачуноводственим начелима.
3. Израз “пројектоване финансијске информације” означава финансијске информације засноване на претпоставкама о догађајима који могу настати у будућности и могућим акцијама ентитета. Оне су по природи веома субјективне и за њихово састављање је потребан значајан степен просуђивања. Пројектоване финансијске информације могу бити у облику прогнозе, пројекције или комбинације једног и другог, на пример, прогнозе за једну годину и пројекције за пет година.
4. “Прогноза” означава пројектоване финансијске информације састављене на основу претпоставки о будућим догађајима за које руководство очекује да ће настати и на основу акција које руководство очекује да ће предузети, а према процени на дан састављања информације, (претпоставке најбоље процене).
5. “Пројекција” означава пројектоване финансијске информације састављене на основу:
 - (а) хипотетичких претпоставки о будућим догађајима и акцијама руководства које се и не морају очекивати, што је случај код ентитета у почетној фази пословања или код ентитета

која предвиђају велике промене у природи пословања или

(б) комбинације претпоставки о најбољој процени и хипотетичких претпоставки.

Ове информације, према процени на дан њиховог састављања, илуструју могуће последице догађаја и акција уколико ти догађаји и акције стварно настану (сценарио “шта ако”).

6. Пројектоване финансијске информације могу да садрже финансијске извештаје или један, односно више елемената финансијских извештаја, а могу бити састављене ради:

(а) интерних управљачких потреба, на пример, за оцену ефеката могућих инвестиција, или

(б) достављања трећим лицима, на пример:

- проспекат који потенцијалним инвеститорима пружа информације о очекиваним ефектима;
- годишњи извештај ради пружања информација акционарима, законодавним органима и другим заинтересованим странама;
- документ за информисање кредитора, који, на пример, може да укључи прогнозу новчаних токова.

7. Руководство је одговорно за састављање и презентовање пројектованих финансијских информација, што укључује и идентификовање и обелодањивање претпоставки на којима су те информације засноване. Од ревизора се може тражити да прегледа пројектоване финансијске информације и о тим информацијама поднесе извештај да би појачао њихову веродостојност, како у случају намере да те информације користе трећа лица, тако и код коришћења за интерне потребе.

Уверавање ревизора

у вези са пројектованим финансијским информацијама

8. Пројектоване финансијске информације се односе на догађаје који још нису настали, али могу настати, односно на акције које још нису, али могу бити предузете. Иако може постојати доказ којим се поткрепљују претпоставке на којима су пројектоване финансијске информације засноване, тај доказ је обично окренут будућности и, због тога, по природи ствари хипотетичан, за разлику од уобичајеног доказа који је на располагању код ревизије финансијских информација из претходних периода. Због тога ревизор није у позицији да изрази мишљење да ли ће резултати приказани у пројектованим финансијским информацијама бити остварени.

9. Даље, имајући у виду врсту расположивог доказа за оцену претпоставки на којима су пројектоване финансијске информације засноване, ревизор може наићи на тешкоће у погледу нивоа уверавања који је довољан за позитивну форму изражавања мишљења да претпоставке не садрже материјално значајне грешке. Због тога, према овом стандарду, када подноси извештај о реалности претпоставки од којих је пошло руководство, ревизор пружа само умерен степен уверавања. Међутим, када ревизор процени да се он сам у довољној мери уверио, не искључује се могућност изражавања позитивне форме уверавања о претпоставкама.

Прихватање ангажовања

10. Пре него што прихвати ангажовање на прегледу пројектованих финансијских информације, ревизор треба, између осталог, да размотри:

- за које сврхе намеравају да се користе информације,
- да ли ће информације бити дистрибуиране на широј основи, или само ограниченом броју корисника,
- кава је природа претпоставки, тј. да ли се ради о најбољој процени или о хипотетичким претпоставкама,
- који ће елементи бити укључени у информације,
- на који се период односе информације.

11. **Ревизор не треба да прихвати ангажовање, односно треба да се повуче из ангажовања када је јасно да су претпоставке нереалне или када стекне уверење да пројектоване финансијске информације неће одговорати сврси за коју намеравају да се користе.**

12. **Ревизор и клијент треба да уговоре услове ангажовања.** У интересу је и ентитета и ревизора да ревизор пошаље писмо о ангажовању, како би се избегли неспоразуми у вези са ангажовањем. У писму о ангажовању треба обрадити питања из тачке 10. и изнети одговорност руководства у вези са претпоставкама и његову обавезу да ревизору обезбеди релевантне

информације и изворне податке коришћене за формулисање претпоставки.

Разумевање пословања

13. **Ревизор треба да стекне довољан ниво разумевања у вези са пословањем клијента како би могао да процени да ли су идентификоване све значајне претпоставке потребне за састављање пројектованих финансијских информација.** Ревизор треба такође да се упозна са процесом који ентитет примењује код израде пројектованих финансијских информација, разматрајући на пример:

- Интерне контроле над системом који се користи за израду пројектованих финансијских информација, као и стручност и искуство лица која састављају пројектоване финансијске информације.
- Природу документације коју је ентитет припремио ради поткрепљивања претпоставки од којих је руководство пошло.
- У ком обиму су коришћене статистичке, математичке и компјутерске технике.
- Који методи су коришћени за формулисање и примену претпоставки.
- Прецизност пројектованих финансијских информација за раније периоде и разлоге за значајна одступања.

14. **Ревизор треба да процени у којој мери је оправдано ослањање на финансијске информације ентитета које се односе на претходне периоде.** Ревизор треба да познаје финансијске информације ентитета које се односе на претходне периоде како би оценио да ли су пројектоване финансијске информације састављене на конзистентној основи са финансијским информацијама из претходних периода и на тај начин обезбедио документоване критеријуме за оцену претпоставки од којих је руководство пошло. Ревизору ће бити потребно да утврди, на пример, да ли су релевантне информације претходних периода биле предмет ревизије или прегледа и да ли су за њихово састављање коришћена прихватљива рачуноводствена начела.

15. Ако ревизијски извештај или извештај о прегледу историјских финансијских информација из претходног периода, није био немодификован, или ако је ентитет у почетној фази пословања, ревизор треба да размотри расположиве чињенице и њихов утицај на преглед пројектованих финансијских информација.

Период на који се информације односе

16. **Ревизор треба да размотри на који временски период се пројектоване финансијске информације односе.** Пошто се хипотетичност претпоставки повећава са дужином периода на који се односе, способност руководства да сачини најбоље процене претпоставки се сразмерно смањује. Стога период на који се пројектоване информације односе не треба да буде дужи од периода за који руководство има реалну основу да дефинише претпоставке. Следе неки од релевантних фактора за ревизорово разматрање временског периода на који се пројектоване финансијске информације односе:

- Пословни циклус, на пример када се ради о већим пројектима градње, потребно време за завршетак пројекта може диктирати период на који се пројектоване финансијске информације односе.
- Степен поузданости претпоставки, на пример ако ентитет уводи нови производ, период за израду пројекција може бити кратак и подељен у мале сегменте, као што су недеље или месеци. За разлику од тога, ако ентитет поседује имовину по основу дугорочног најма, релативно дуг период за који се израђују пројектоване финансијске информације може бити прихватљив.
- Потребе корисника, на пример пројектоване финансијске информације се могу саставити у вези са захтевом за одобравање кредита и то за период који је потребан да се остваре потребна средства за отплату кредита. За разлику од тога, у вези са емитовањем обвезница могу се припремити информације за инвеститоре, којима се илуструје намеравано коришћење средстава из емисије у наредном периоду.

Поступци прегледа

17. **Приликом одређивања природе, времена и обима поступака прегледа, разматрања**

ревизора треба да укључе:

- (а) **вероватноћу настанка материјално значајних грешака;**
 - (б) **стечена сазнања у току ранијих ангажовања;**
 - (ц) **стручност руководства за састављање пројектованих финансијских информација;**
 - (д) **у којој мери на пројектоване информације утиче процена руководства; и**
 - (е) **адекватност и поузданост коришћених података.**
18. Ревизор процењује извор и поузданост доказа којима се поткрепљују претпоставке руководства за најбољу процену. Довољан и адекватан доказ се прибавља из интерних и спољних извора, што укључује и разматрање претпоставки у светлу информација о прошлости и процену да ли су оне засноване на плановима које ентитет може да оствари.
19. Када се користе хипотетичке претпоставке, ревизор оцењује да ли су све значајне импликације тих претпоставки узете у обзир. На пример, ако се претпостави да ће продаја расти изнад тренутног производног капацитета фабрике, пројектоване финансијске информације треба да садрже неопходне инвестиције у допунске капацитете или друге трошкове везане за очекивану продају, као што су трошкови подуговарања производње.
20. Иако не треба да прибавља доказ којим се поткрепљују хипотетичке информације, ревизор мора да се увери да су те претпоставке конзистентне са сврхом пројектованих финансијских информација и да не постоје разлози за веровање да су очигледно нереалне.
21. Ревизор треба да се увери да су пројектоване финансијске информације исправно састављене на основу претпоставки руководства, тако што ће извршити провере као што су, на пример, провера рачунске тачности и преглед интерне конзистентности, то јест, провера да ли су акције које руководство намерава да предузме међусобно спојиве и да ли не постоје неконзистентности код израчунавања износа на основу уобичајених варијабли као што су каматне стопе.
22. Ревизор треба да се концентрише на обим до кога области посебно осетљиве на варијације могу имати материјално значајне ефекте на резултате приказане у пројектованим финансијским информацијама. То ће утицати и на обим до кога ће ревизор тражити одговарајући доказ. Такође ће имати утицај на процену ревизора да ли су информације правилно и адекватно обелодањене.
23. Када је ангажован на прегледу једног или више елемената пројектованих финансијских информација, као што је појединачан финансијски извештај, важно је да ревизор узме у обзир међузависност са другим компонентама финансијских извештаја.
24. Када се пројектоване финансијске информације односе и на део периода који је протекао, ревизор треба да размотри до ког обима поступци треба да се примене и на информације о том претеклом периоду. Поступци ће бити различити, зависно од тога колики је период протекао.
25. **Ревизор треба да прибави писане изјаве руководства које се односе на намеравано коришћење пројектованих финансијских информација, потпуност значајних претпоставки руководства и прихватање одговорности руководства за пројектоване финансијске информације.**

Презентација и обелодањивање

26. Приликом оцењивања презентације и обелодањивања пројектованих финансијских информација, поред разматрања специфичних обавеза које проистичу из релевантних аката, прописа или професионалних стандарда, ревизор треба да размотри још и:
- (а) да ли је презентација пројектованих финансијских информација информативна и да ли наводи на погрешне закључке;
 - (б) да ли су рачуноводствене политике јасно обелодањене у напоменама уз пројектоване финансијске информације;
 - (ц) да ли су претпоставке на одговарајући начин обелодањене у напоменама уз пројектоване финансијске информације. Треба да буде јасно да ли претпоставке представљају најбоље процене руководства или су хипотетичке, а у случајевима када се претпоставке односе на области које су материјално значајне, односно са високим степеном неизвесности, та неизвесност и њен ефекат на резултате треба да буду на одговарајући начин обелодањени;
 - (д) да ли је обелодањен датум када је пројектована финансијска информација сачињена. Руководство треба да потврди да претпоставке важе на тај дан, иако је прикупљање поткрепљујућих информација вршено у току неког временског периода;

- (е) да ли, у случајевима када се резултати у пројектованим финансијским информацијама приказују у распону, основа за одређивање распона за поједина питања није одабрана на пристрасан и погрешан начин; и
- (ф) да ли су обелодањене промене у рачуноводственој политици настале након састављања последњих рачуноводствених извештаја за протекле периоде, укључујући разлоге за те промене и њихове ефекте на пројектоване финансијске информације.

Извештај о прегледу пројектованих финансијских информација

27. Извештај ревизора о прегледу пројектованих финансијских информација треба да садржи следеће:

- (а) назив;
- (б) коме је извештај упућен;
- (ц) идентификацију пројектованих финансијских информација;
- (д) позив на Међународне стандарде ангажовања на основу којих се пружа уверавање (ISAE) или релевантне националне стандарде, односно примењиву праксу у вези са пројектованим финансијским информацијама;
- (е) саопштење да је руководство одговорно за пројектоване финансијске информације и за претпоставке на којима су те информације засноване;
- (ф) позив, када је то потребно, на намену, односно на ограничену дистрибуцију пројектованих финансијских информација;
- (г) саопштење у облику негативне форме уверавања о томе да ли претпоставке пружају разумну основу за пројектоване финансијске информације;
- (х) мишљење да ли су финансијске информације исправно састављене на основу претпоставки и презентоване у складу са релевантним оквиром за финансијско извештавање;
- (и) одговарајућа упозорења која се односе на могућност остваривања резултата приказаних у пројектованим финансијским информацијама;
- (ј) датум извештаја који треба да се подудара са датумом када су завршени поступци прегледа;
- (к) адреса ревизора; и

(л) потпис.

(м) У извештају треба да се:

- На бази прегледа доказа који поткрепљују претпоставке, наведе да ли је ревизор запазио било шта на основу чега би могао да поверује да претпоставке не пружају разумну основу за пројектоване финансијске информације.
- Изрази мишљење да ли су пројектоване финансијске информације исправно састављене на бази претпоставки и презентоване у складу са релевантним оквиром за финансијско извештавање.
- Наведе:
 - да остварени резултати могу бити различити од пројектованих финансијских информација, због тога што претпостављени догађаји често не настају онако како се очекивало, а разлике могу бити материјално значајне. Слично, када се пројектоване финансијске информације приказују у распону, треба навести да не постоји сигурност да ће остварени резултати бити у оквиру тог распона и
 - да су пројектоване финансијске информације састављене ради (навести разлог), на основу низа претпоставки које укључују хипотетичке претпоставке о будућим догађајима и акцијама руководства, за које се очекује да ће настати, односно да ће бити предузете. Следствено томе, читаоци се упозоравају да се пројектоване финансијске информације не могу користити за друге сврхе осим за оне које су наведене.

28. Следећи извод приказује извештај ревизора о прогнози, немодификован:

“Прегледали смо прогнозу у складу са Међународним стандардима ангажовања на основу којих се пружа уверавање који се примењују на преглед пројектованих финансијских информација. За прогнозу, укључујући и изнете претпоставке у напомени X, на којима је прогноза заснована, одговорно је руководство.

На бази нашег прегледа доказа који поткрепљује претпоставке, нисмо запазили ништа на основу чега

бисмо могли да поверујемо да те претпоставке не пружају разумну основу за дату прогнозу. По нашем мишљењу, прогноза је исправно израђена на основу изнетих претпоставки и приказана је у складу са.. Постоји вероватноћа да остварени резултати буду различити од прогнозе због тога што претпостављени догађаји често не настају онако како се очекивало, а разлике могу бити материјално значајне."

29. Следећи извод приказије извештај ревизора о пројекцији, немодификован:

"Прегледали смо пројекцију у складу са Међународним стандардима ангажовања на основу којих се пружа уверавање који се примењују на преглед пројектованих финансијских информација. За пројекцију, укључујући и изнете претпоставке у напомени X, на којима је пројекција заснована, одговорно је руководство.

Ова пројекција је састављена за (навести сврху). Пошто је ентитет у почетној фази пословања, пројекција је израђена на основу низа претпоставки које укључују и хипотетичке претпоставке о будућим догађајима и акцијама руководства чије се настајање, односно предузимање не мора очекивати. Следствено томе, читаоци се упозоравају да је пројекција израђена за сврху која је наведена, док за друге сврхе може бити неприкладна.

На бази нашег прегледа доказа који поткрепљује претпоставке, нисмо запазили ништа на основу чега бисмо веровали да те претпоставке не пружају разумну основу за дату пројекцију уз претпоставку да (навести или се позвати на хипотетичке претпоставке). По нашем мишљењу пројекција је исправно припремљена на основу изнетих претпоставки и приказана је у складу са..."

Чак и ако догађаји наведени у хипотетичким претпоставкама настану, постоји и даље вероватноћа да остварени резултати буду различити од пројекције због тога што претпостављени догађаји често не настају онако како се очекивало, а разлике могу бити материјално значајне.

30. **Када верује да презентовање и обелодањивање пројектованих финансијских информација није адекватно, ревизор у свом извештају о пројектованим финансијским информацијама треба да изрази квалификовано мишљење или негативно мишљење, односно да се, уколико прикладно, повуче из ангажовања.** Пример за такву одлуку је када финансијске информације на одговарајући начин не обелодањују последице веома осетљивих претпоставки.

31. **Када верује да једна или више значајних претпоставки не пружају разумну основу за пројектоване финансијске информације, сачињене на бази претпоставки о најбољој процени, односно да једна или више значајних претпоставки не пружају разумну основу за пројектоване финансијске информације на бази датих хипотетичких претпоставки, ревизор треба у извештају да изрази негативно мишљење о пројектованим финансијским информацијама, или да се повуче из ангажмана.**

32. **Када на преглед имају утицаја услови који ограничавају примену једног или више поступака који се сматрају неопходним у датим околностима, ревизор треба или да се повуче из ангажмана или се уздржи од изражавања мишљења и у извештају о пројектованим финансијским информацијама опише релевантно ограничење обима рада.**

^аавести име ентитета, период на који се прогноза односи и одговарајућу идентификацију, као што је позив на странице или идентификацију појединих извештаја.

^аавести релевантан оквир за финансијско извештавање.

^аавести име ентитета, период на који се пројекција односи и одговарајућу идентификацију, као што је позив на странице или идентификација појединих извештаја.

^види фусноту 2.