PATVIRTINTA
Visuotiniame Lietuvos auditorių rūmų narių susirinkime
2004 m. balandžio 2 d.

27-asis nacionalinis audito standartas

PERSPEKTYVINĖS FINANSINĖS INFORMACIJOS TYRIMAS

Įžanga

1. Šio nacionalinio audito standarto (NAS) tikslas – nustatyti standartus ir pateikti nuorodas dėl perspektyvinės finansinės informacijos, audito sutarčių sudarymo ir audito išvados. Perspektyvinė finansinė informacija susijusi su geriausiais įvertinimais bei hipotetinėmis prielaidomis. Šis NAS netaikytinas tirti tokiai perspektyvinei informacijai, kuri yra bendrojo ar aprašomojo pobūdžio ir kuri pateikta vadovybės metinėje ataskaitoje kaip analitinė medžiaga ar komentarai. Vis dėlto kai kurios čia nurodytos procedūros gali būti tinkamos ir tokiam tyrimui.

2. **Perspektyvinės finansinės informacijos patikrinimo sutartyje auditorius turi įsipareigoti surinkti pakankamus ir patikimus duomenis apie tai, ar:**
   a) vadovybės taikyta geriausio įvertinimo prielaida yra tinkama (pagrįsta), nėra nepagrįsta, ir ar hipotetinė prielaida atitinka finansinės informacijos tikslus;
   b) perspektyvinė finansinė informacija yra parengta tiksliai pagal prielaidas;
   c) perspektyvinė finansinė informacija yra pateikta tiksliai ir ar visos svarbios prielaidos, įskaitant geriausio įvertinimo ir hipotetines, yra adekvačiai atskleistos; ir
   d) perspektyvinė finansinė informacija parengta taikant tinkamus apskaitos principus, įskaitant pastovumo principą, kad būtų galima palyginti su faktinėmis finansinėmis ataskaitomis.

3. "Perspektyvinė finansinė informacija" yra tokia finansinė informacija, kuri remiasi prielaidomis, kad ateityje gali būti tam tikrų įvykių ir galimais įmonės veiksmais. Tai itin subjektyvi informacija. Jai parengti reikia didelės patirties ir svarbių sprendimų. Perspektyvinė finansinė informacija gali būti parengta prognozės ar plano (projekto) forma arba gali turėti šių abiejų dokumentų bruožų. Pavyzdžiui, tuo pat metu gali būti rengiama prognozė vieneriems metams ir projektas penkeriems metams.

4. "Prognozė" apibūdina tokią finansinę informaciją, kuri parengta remiantis prielaida, kad įvykiai, kurių tikisi vadovybė, ateityje tikrai įvyks ir vadovybės veiksmais, kurie buvo numatyti finansinės informacijos rengimo datą (geriausio įvertinimo prielaida).

5. Projektas (planas) – tokia finansinė informacija, kuri yra parengta remiantis:
   a) hipotetinėmis prielaidomis apie būsimus įvykius ir tais vadovybės veiksmais, kurie nebūtinai bus atliekami, kadangi jį gali rengti įmonė, pradedanti veiklą arba ketinanti iš esmės keisti verslą; arba
   b) geriausio įvertinimo ir hipotetinių prielaidų deriniu;
   Tokia informacija iliustruoja galimybes, kuria įmanoma numatyti informacijos parengimo datą, jei įvykiai ir veiksmai įvyks (scenarijus "jeigu…?").

6. Perspektyvinė finansinė informacija gali aprėpti visas finansines ataskaitas ar vieną (keletą) jų elementų. Ši informacija gali būti:
   a) naudojama vadovybės vidaus poreikiams, pavyzdžiui, įvertinti galimoms finansinėms investicijoms; arba
   b) skirta trečiosioms šalims, pavyzdžiui:
      - prospektai potencialiems investuotojams, kuriuose pateikiama informacija apie įmonės lūkesčius;
      - metinėje ataskaitoje pateikiama informacija akcininkams, institucijoms ar kitoms suinteresuotoms šalims;
      - dokumentas, kuriame pateikiama informacija skolintojams, pavyzdžiui, pinigų srautų prognozė.

7. Vadovybė atsako už perspektyvinės finansinės informacijos parengimą ir pateikimą, taip pat ir už taikytų prielaidų nurodymą ir atskleidimą. Teikiant perspektyvinę finansinę informaciją trečiosioms šalims ir naudojant ją vidaus poreikiams, informacijos patikimumas gali būti padidintas atlikus jos auditą.

Audituotos perspektyvinės finansinės informacijos patikimumas

8. Perspektyvinė finansinė informacija yra susijusi su tokiais įvykiais ir veiksmais, kurie dar neįvyko ir galbūt apskritai neįvyks. Duomenys dėl prielaidų, kuriomis pagrįsta perspektyvinė finansinė informacija, paprastai orientuoti į ateitį ir yra tikimybės pobūdžio. Tuo jie skiriasi nuo įrodymų, kurie paprastai gaunami atlikus finansinės informacijos auditą. Todėl auditorius negali pareikšti nuomonės apie tai, ar perspektyvinėje finansinėje informacijoje pateikti rezultatai bus pasiekti.

9. Dėl audito įrodymų, panaudotų perspektyvinės finansinės informacijos prielaidoms įvertinti, prieinamumo auditoriui gali būti sunku pareikšti teigiamą nuomonę apie tai, kad taikytos prielaidos neturi reikšmingų iškraipymų. Todėl išvadoje dėl vadovybės taikytų prielaidų tinkamumo auditorius nurodo tik vidutinį prielaidų patikimumą. Vis dėlto, kai auditorius yra įsitikinęs, kad turi pakankamą pagrindą tvirtinti, kad taikytos prielaidos yra patikimos, gali būti pareikšta ir teigiama nuomonės formuluotė.

Įsipareigojimų prisiėmimas

10. Prieš pasirašydamas perspektyvinės finansinės informacijos patikrinimo sutartį, auditorius turi žinoti:
    - kokia informacijos naudojimo paskirtis;
    - ar ši informacija skirta bendram ar ribotam naudojimui;
    - koks prielaidų pobūdis (kokios prielaidos bus taikomos – geriausio įvertinimo ar hipotetinės);
    - kokie elementai įeina į šią informaciją;
    - koks informacijos aprėpiamas laikotarpis.

11. Auditorius turi nepasirašyti sutarties arba atsistatydinti, jei prielaidos yra aiškiai nerealios arba jis įsitikina, kad perspektyvinė finansinė informacija yra netinkama tiems tikslams, kuriems numatoma ją naudoti.

12. Auditorius ir klientas turi susitarti dėl sutarties sąlygų. Siekiant išvengti nesusipratimų tarp auditoriaus ir kliento, vadovaudamasis šio NAS 10 punktu, auditorius turėtų parengti įsipareigojimų raštą, nurodydamas vadovybės atsakomybę už taikomas prielaidas bei auditoriui pateiktos informacijos tinkamumą, taip pat duomenų, naudotų prielaidoms pagrįsti, šaltinius.

Žinios apie verslą

13. **Auditorius privalo turėti pakankamai žinių apie verslą, kad galėtų įvertinti, ar nustatytos visos svarbios prielaidos, reikalingos perspektyvinei finansinei informacijai parengti. Auditorius taip pat turi susipažinti su perspektyvinės finansinės informacijos rengimo procesu ir apsvarstyti:**
    - vidaus kontrolės priemones, taikytas rengiant perspektyvinę finansinę informaciją, bei įvertinti ją parengusių asmenų patirtį;
    - įmonės parengtų dokumentų, kuriais pagrįstos vadovybės prielaidos, pobūdį;
    - statistinės, matematinės ir kompiuterinės technikos naudojimo mastą;
    - metodus, taikytus plėtojant ir taikant prielaidas;
    - ankstesnių laikotarpių perspektyvinės finansinės informacijos tikslumą ir reikšmingų nukrypimų priežastis.

14. **Auditorius turi apsvarstyti, kokiu mastu gali remtis faktine įmonės informacija**. Auditorius turi būti gerai susipažinęs su faktine įmonės informacija, kad galėtų nustatyti, ar perspektyvinė informacija yra parengta pagal pastovumo principą ir ar ji suteikia pagrindą (kriterijų) patikrinti vadovybes prielaidas. Auditorius turi nustatyti, ar atitinkama faktinė informacija buvo audituota, ar buvo atlikta jos peržvalga ir ar ją rengiant buvo taikyti tinkami apskaitos principai.

15. Jeigu ankstesnio laikotarpio faktinės informacijos audito ar peržvalgos išvados buvo modifikuotos arba įmonė dar tik pradeda savo veiklą, auditorius turi apsvarstyti (išnagrinėti) su tuo susijusius faktus ir jų poveikį perspektyvinės finansinės informacijos tyrimui.

Perspektyvinės finansinės informacijos aprėpiamas laikotarpis

16. **Auditorius turi apsvarstyti perspektyvinės finansinės informacijos aprėpiamą laikotarpį.** Pailgėjus finansinės informacijos aprėpiamam laikotarpiui prielaidos tampa rizikingesnės ir vadovybės gebėjimai padaryti geriausio įvertinimo prielaidas sumažėja. Dėl to finansinės informacijos aprėpiamas laikotarpis turi būti toks, kad vadovybė galėtų patikimai pagrįsti savo prielaidas. Auditorius turi apsvarstyti su perspektyvinės finansinės informacijos aprėpiamu laikotarpiu susijusius veiksnius:
    - gamybos ciklą, pavyzdžiui, svarbiausių statybos etapų užbaigimo laiką, nurodomą projekte;
    - pasitikėjimo prielaidomis laipsnį, pavyzdžiui, kai įmonė pateikia naują produktą, perspektyvinis laikotarpis gali būti trumpas, padalytas į tokius mažus laiko tarpsnius kaip savaitės ar mėnesiai. Kitu atveju, pavyzdžiui, kai įmonės verčiasi ilgalaikiu lizingu gali būti priimtinas palyginti ilgas perspektyvinis laikotarpis.
    - atsižvelgiant į vartotojų poreikius, perspektyvinės informacijos rengimas gali būti siejamas ir su tokiu laikotarpiu, kuris reikalingas pakankamiems paskolos grąžinimo fondams sukurti. Tam tikrais atvejais investicijoms reikalinga informacija, susijusi su obligacijų pardavimu, turėtų parodyti, kaip panaudojamos vėlesnio laikotarpio pajamos.

Tikrinimo procedūros

17. **Nustatydamas tikrinimo procedūrų pobūdį, laiką ir mastą, auditorius atsižvelgia į:**
    a) reikšmingų iškraipymų tikėtinumą;
    b) vykdant ankstesnes sutartis gautą informaciją;
    c) vadovybės kompetenciją perspektyvinei finansinei informacijai parengti;
    d) tą perspektyvinės finansinės informacijos dalį, kuriai daro poveikį vadovybės sprendimai;
    e) pagrindinių duomenų adekvatumą ir patikimumą.

18. Auditorius turi įvertinti vadovybės padarytas gero įvertinimo prielaidas pagrindžiančių duomenų šaltinius ir jų patikimumą. Tinkami ir pakankami duomenys prielaidoms pagrįsti gali būti gauti iš vidaus ir išorės šaltinių. Prielaidos patikrinamos pagal faktinę informaciją ir įvertinama, ar jos pagrįstos įmonės pajėgumus atitinkančiais planais.

19. Auditorius turi nustatyti, ar hipotetinės prielaidos buvo taikytos visais reikšmingais atžvilgiais. Pavyzdžiui, kai numatytas pardavimų augimas viršija įmonės turimus pajėgumus, perspektyvinėje finansinėje informacijoje turi būti numatytos investicijos, būtinos papildomiems pajėgumams, arba alternatyvios priemonės (subsutartys produkcijai ir kt.), atitinkančios numatomus pardavimus.

20. Turėdamas duomenis hipotetinėms prielaidoms pagrįsti, auditorius įsitikina, ar šie duomenys atitinka perspektyvinės finansinės informacijos tikslus ir ar nekyla aiškių abejonių dėl jų nerealumo.

21. Auditorius turi įsitikinti, kad perspektyvinė finansinė informacija parengta tiksliai pagal prielaidas. Tam tikslui jis gali perskaičiuoti vadovybės parengtus apskaičiavimus ir atlikti duomenų tarpusavio atitikties peržvalgą. Tai leidžia auditoriui įsitikinti, kad vadovybės veiksmai yra suderinti ir tarpusavyje susijusių sumų neatitikimo nėra (pavyzdžiui, palūkanų sumų ir kt.).

22. Auditorius turi būti dėmesingas nustatydamas tų sričių apimtį, kurios yra ypač jautrios pokyčiams, turintiems didelį poveikį perspektyvinės finansinės informacijos rezultatams. Tai daro įtaką mastui, kuriuo auditorius ieškos tinkamo įrodymo, taip pat ir auditoriaus atliekamiems informacijos atskleidimo tinkamumo ir adekvatumo įvertinimams.

23. Tikrinant vieną ar keletą perspektyvinės finansinės informacijos elementų, pavyzdžiui, atskirą finansinę ataskaitą, svarbu nustatyti jos sudedamųjų dalių tarpusavio ryšį.

24. Kai į perspektyvinės finansinės informacijos sudėtį įeina ir dalis informacijos iš ataskaitos, auditorius turi nustatyti šiai informacijai patikrinti taikytinų procedūrų mastą. Šios procedūros priklausys nuo aplinkybių, pavyzdžiui, perspektyvinio laikotarpio trukmės ir kt.

25. Auditorius turi gauti vadovybės raštą dėl perspektyvinės finansinės informacijos naudojimo paskirties, dėl taikytų svarbių prielaidų ir dėl vadovybės atsakomybės už perspektyvinę finansinę informaciją.

Perspektyvinės finansinės informacijos pateikimas ir atskleidimas

26. Vertindamas tai, kaip perspektyvinė finansinė informacija pateikta ir atskleista, auditorius turi laikytis visų atitinkamų reglamentų bei profesinių standartų ir atsižvelgti į tai:
    a) ar perspektyvinė finansinė informacija išsami ir neklaidinanti;
    b) ar aiškiai atskleista apskaitos politika perspektyvinės finansinės informacijos pažymose;
    c) ar adekvačiai atskleistos prielaidos perspektyvinės finansinės informacijos pažymose. Reikia, kad būtų aišku, ar prielaidos atspindi geriausius vadovybės vertinimus, ar yra hipotetinės. Kai prielaidos taikomos reikšmingose srityse ir yra abejotinos, jų poveikis rezultatų nepastovumui turi būti adekvačiai atskleistas.
    d) ar nurodyta perspektyvinės finansinės informacijos parengimo data. Vadovybė turi patvirtinti, kad šią datą taikytos tinkamos prielaidos, net jeigu jas pagrindžianti informacija gali būti sukaupta tik per tam tikrą laikotarpį;
    e) kai perspektyvinė finansinė informacija pateikta eilutėje (range), turi būti nurodyti taškai, parodantys, kad eilutė išrinkta neklaidinančiai ir nešališkai;
    f) visi apskaitos politikos pokyčiai, įskaitant ir vėliausiose faktinėse finansinėse ataskaitose, turi būti atskleisti, taip pat turi būti nurodytos jų priežastys ir poveikis perspektyvinei finansinei informacijai.

Perspektyvinės finansinės informacijos audito ataskaita

27. Perspektyvinės finansinės informacijos audito ataskaitoje turi būti nurodyta:
    a) pavadinimas;
    b) adresatas;
    c) perspektyvinė finansinė informacija;
    d) nuoroda į atitinkamus tarptautinius ar nacionalinius audito standartus ar taikytą perspektyvinės finansinės informacijos audito praktiką;
    e) vadovybės atsakomybė už perspektyvinę finansinę informaciją, įskaitant prielaidas, kuriomis ji grįsta;
    f) jeigu reikia, nuoroda dėl perspektyvinės finansinės informacijos paskirties ir platinimo / ar jo apribojimų;
    g) neigiama forma parašyta nuoroda apie tai, ar prielaidos suteikia patikimą pagrindą perspektyvinei finansinei informacijai;
    h) nuomonę apie tai, ar perspektyvinė finansinė informacija parengta ir pateikta pagal nustatytą finansinių ataskaitų sudarymo tvarką;
    i) atitinkamus įspėjimus dėl perspektyvinėje finansinėje informacijoje nurodytų rezultatų pasiekiamumo;
    j) ataskaitos datą, parodančią audito procedūrų užbaigimo laiką;
    k) auditoriaus adresą; ir
    l) parašą.

28. Auditoriaus ataskaitoje:
    - parašoma, ar patikrinęs prielaidas pagrindžiančius duomenis, auditorius nepastebėjo to, dėl ko jis suabejotų prielaidų tinkamumu perspektyvinei finansinei informacijai pagrįsti;
    - pareiškiama nuomonė apie tai, ar perspektyvinė finansinė informacija parengta tiksliai taikant pagrįstas prielaidas ir ar ji pateikta pagal nustatytą finansinių ataskaitų sudarymo tvarką;
    - nurodoma, kad:
        - tikėtina, jog faktiniai rezultatai gali skirtis nuo perspektyvinės finansinės informacijos, kadangi laukiami įvykiai dažnai neįvyksta taip, kaip tikėtasi, ir kad skirtumai gali būti reikšmingi.

Panašiai, kai finansinė informacija pateikiama eilutėje, turi būti nurodoma, kad nėra garantijų, jog faktiniai rezultatai paklius į šioje eilutėje nurodytus skaičius; ir

- sudarant planą (projektą), perspektyvinė finansinė informacija parengta (nurodyti paskirtį), taikant prielaidų derinį, į kurį įeina ir hipotetinės prielaidos apie tokius būsimus įvykius ir vadovybės veiksmus, kurie, tikėtina, nebūtinai įvyks. Taigi naudotojai yra perspėti, kad perspektyvinė finansinė informacija nenaudotina kitiems tikslams, išskyrus nurodytuosius.

29. Ištrauka iš nemodifikuotos išvados apie prognozę:

„Mes ištyrėme prognozės[1] duomenis pagal Nacionalinius audito standartus, taikomus perspektyvinės finansinės informacijos patikimumui tikrinti. Vadovybė atsakinga už prognozę, įskaitant prielaidas, kuriomis ji pagrįsta ir kurios nurodytos X pažymoje.

Atliekant įrodymų, grindžiančių prielaidas, tikrinimą, mūsų dėmesio neatkreipė tai, dėl ko suabejotume, kad prielaidos nesuteikia prognozei pakankamo pagrindo. Todėl, mūsų nuomone, prognozė parengta prielaidų pagrindu tiksliai ir pateikta pagal….[2]

Faktiniai rezultatai gali skirtis nuo prognozės, kadangi laukiami įvykiai dažnai neįvyksta taip, kaip tikėtasi. Dėl to gali būti reikšmingų nukrypimų“.

30. Ištrauka iš nemodifikuotos išvados apie planą (projektą):

„Mes ištyrėme planą (projektą) pagal Nacionalinius audito standartus, taikomus perspektyvinei finansinei informacijai tikrinti. Vadovybė atsakinga už planą ir jį pagrindžiančias prielaidas, išdėstytas X pažymoje.

Šis planas parengtas ... (aprašyti plano paskirtį). Kadangi įmonė pradeda veiklą, projektas parengtas vadovaujantis kelių prielaidų, įskaitant hipotetines, deriniu. Todėl laukiami ateities įvykiai ir vadovybės veiksmai nebūtinai įvyks. Perspėjame naudotojus, kad šis projektas netaikytinas kitoms reikmėms, išskyrus anksčiau nurodytas.

Atliekant įrodymų, pagrindžiančių prielaidas, tikrinimą, mūsų dėmesio neatkreipė tai, dėl ko suabejotume šių prielaidų (nurodyti, ar pasiremta hipotetinėmis prielaidomis) tinkamumu projektui pagrįsti. Todėl, mūsų nuomone, projektas parengtas tiksliai remiantis prielaidomis ir pateiktas pagal…[3]

Jeigu pagal hipotetinę prielaidą laukiami ir anksčiau aprašyti įvykiai įvyks, faktiniai rezultatai gali skirtis nuo numatytų projekte. Kadangi kai kurie laukiami įvykiai dažnai neįvyksta taip, kaip tikėtasi, gali būti reikšmingų nukrypimų“.

31. Kai auditorius įsitikina, kad perspektyvinė finansinė informacija pateikta ir atskleista netinkamai (neadekvačiai), jis turi pareikšti sąlyginę arba neigiamą nuomonę, arba atsistatydinti. Pavyzdys galėtų būti finansinės atskaitomybės informacijos tinkamo atskleidimo trūkumai, nurodant bet kurias anksčiau minėtas aplinkybes, susijusias su visomis jautriomis pokyčiams prielaidomis.

32. Kai auditorius įsitikina, kad viena (ar daugiau) svarbių prielaidų perspektyvinei finansinei informacijai, parengtai pagal geriausio įvertinimo prielaidą arba vieną (ar kelias) hipotetines prielaidas, nesuteikia pakankamo pagrindo, jis pareiškia neigiamą nuomonę arba atsistatydina.

33. Kai tyrimui daro poveikį tokios sąlygos, kurioms negali būti taikoma viena (ar daugiau) tomis aplinkybėmis būtinų procedūrų, auditorius turi atsistatydinti arba atsisakyti pareikšti nuomonę, perspektyvinės finansinės atskaitomybės tikrinimo išvadoje aprašydamas audito apimties apribojimus.

Santykis su Tarptautiniais audito standartais

34. Šio Standarto pagrindiniai principai ir nuorodos visais reikšmingais atžvilgiais atitinka 810-ąjį tarptautinį audito standartą “Perspektyvinės finansinės informacijos tyrimas”.

[1] Nurodyti įmonės pavadinimą, prognozuojamą laikotarpį ir pateikti atitinkamas puslapių ar atskirų ataskaitų nuorodas.
[2] Nurodyti finansinių ataskaitų sudarymo tvarką.
[3] Žiūr. 2-ą išnašą