

Załącznik nr 3.5 do uchwały Nr 2783/52/2015
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 10 lutego 2015 r.

KRAJOWY STANDARD REWIZJI FINANSOWEJ 3420

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU USŁUG ATESTACYJNYCH 3420 (IAASB)

**USŁUGI ATESTACYJNE
POLEGAJĄCE NA WYDANIU RAPORTU
NA TEMAT KOMPILACJI
INFORMACJI FINANSOWYCH PRO FORMA ZAWARTYCH W PROSPEKCIE**

MIĘDZYNARODOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH 3420

USŁUGI ATESTACYJNE POLEGAJĄCE NA WYDANIU RAPORTU NA TEMAT KOMPILACJI INFORMACJI FINANSOWYCH PRO FORMA ZAWARTYCH W PROSPEKCIE

(Stosuje się do raportów z usług atestacyjnych datowanych 31 marca 2013 r. lub później)

SPIS TREŚCI

| | Paragraf |
|---|----------|
| Wprowadzenie | |
| Zakres niniejszego standardu | 1–8 |
| Data wejścia w życie | 9 |
| Cele | 10 |
| Definicje | 11 |
| Wymogi | |
| MSUA 3000 | 12 |
| Akceptacja zlecenia | 13 |
| Planowanie i wykonanie zlecenia | 14-27 |
| Pisemne oświadczenia | 28 |
| Formułowanie opinii | 29–30 |
| Forma opinii | 31-34 |
| Sporządzanie raportu atestacyjnego | 35 |
| Zastosowanie i inne materiały objaśniające | |
| Zakres niniejszego standardu | A1 |
| Cel informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie | A2-A3 |
| Kompilacja informacji finansowych pro forma | A4-A5 |
| Charakterystyka usługi atestacyjnej o wystarczającej pewności | A6 |
| Definicje | A7-A9 |
| Akceptacja zlecenia | A10-A12 |
| Planowanie i przeprowadzanie zlecenia | A13-A44 |
| Pisemne oświadczenia | A45 |
| Formułowanie opinii | A46-A50 |
| Sporządzanie raportu atestacyjnego | A51-A57 |
| Załącznik: Przykładowy raport biegłego rewidenta z opinią niezmodyfikowaną | |

Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3420, *Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie*, należy czytać w kontekście *Przedmowy do międzynarodowych standardów i innych dokumentów dotyczących kontroli jakości, badań, przeglądów, innych usług atestacyjnych i usług pokrewnych*.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego standardu

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) dotyczy usług atestacyjnych o wystarczającej pewności, których podejmuje się biegły rewident¹ wydający raport na temat kompilacji informacji finansowych pro forma strony odpowiedzialnej² zawartych w prospekcie. MSUA ma zastosowanie, gdy:

- takie raportowanie jest wymagane przez prawo dotyczące papierów wartościowych lub regulację giełdy papierów wartościowych („odpowiednie prawo lub regulacja”) w systemie prawnym, w którym prospekt ma zostać wydany lub
- takie raportowanie jest powszechnie akceptowaną praktyką w takim systemie prawnym (zob. par. A1).

Charakterystyka odpowiedzialności biegłego rewidenta

2. Podczas zlecenia przeprowadzanego zgodnie z niniejszym standardem biegły rewident nie ponosi odpowiedzialności za skompilowanie informacji finansowych pro forma dla jednostki – taką odpowiedzialność ponosi strona odpowiedzialna. Biegły rewident ponosi odpowiedzialność wyłącznie za wydanie raportu na temat tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, przez stronę odpowiedzialną na podstawie mających zastosowanie kryteriów.

¹ Termin „biegły rewident” jest opisany w MSUA 3000, *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*, paragraf 1.

² *Międzynarodowe ramowe założenia usług atestacyjnych* (Ramowe założenia atestacyjne), paragrafy 25-26, opisują znaczenie terminu „strona odpowiedzialna”.

3. Niniejszy standard nie dotyczy usług niebędących usługami atestacyjnymi, w ramach których biegły rewident jest zatrudniany przez jednostkę do skompilowania jej historycznych sprawozdań finansowych.

Cel informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie

4. Celem informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie jest wyłącznie zilustrowanie wpływu znaczącego zdarzenia lub transakcji na nieskorygowane informacje finansowe jednostki, jak gdyby zdarzenie zaistniało lub transakcja miała miejsce na wcześniejszą datę wybraną do celów ilustracji. Osiąga się to przez zastosowanie korekt pro forma do nieskorygowanych informacji finansowych. Informacje finansowe pro forma nie przedstawiają rzeczywistej sytuacji finansowej, wyniku finansowego lub przepływów pieniężnych jednostki (zob. par. A2-A3).

Kompilacja informacji finansowych pro forma

5. Kompilacja informacji finansowych pro forma sporządzana jest przez stronę odpowiedzialną gromadzącą, klasyfikującą, podsumowującą oraz prezentującą informacje finansowe, które ilustrują wpływ znaczącego zdarzenia lub transakcji na nieskorygowane informacje finansowe jednostki, jak gdyby zdarzenie zaistniało lub transakcja miała miejsce na wybraną datę. Proces ten obejmuje:

- zidentyfikowanie źródła nieskorygowanych informacji finansowych, które zostanie wykorzystane przy kompilowaniu informacji finansowych pro forma, a także pozyskanie nieskorygowanych informacji finansowych z tego źródła (zob. par. A4-A5),
- dokonywanie korekt pro forma do nieskorygowanych informacji finansowych w celu, w jakim informacje finansowe pro forma są prezentowane oraz
- prezentowanie powstałych informacji finansowych pro forma wraz z dołączonymi informacjami do ujawnienia.

Charakterystyka usługi atestacyjnej o wystarczającej pewności

6. Usługa atestacyjna o wystarczającej pewności, której celem jest wydanie raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma, dotyczy przeprowadzania procedur określonych w niniejszym standardzie, w celu oceny, czy mające zastosowanie kryteria wykorzystane przez stronę odpowiedzialną przy kompilacji informacji finansowych pro forma dostarczają uzasadnionej podstawy dla prezentacji znaczących skutków dających się bezpośrednio przypisać do zdarzenia lub transakcji, oraz aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody na temat tego, czy (zob. par. A6):

- wprowadzone korekty pro forma właściwie odzwierciedlają skutek zastosowania tych kryteriów oraz
- wynikowa kolumna pro forma (zob. par. 11(c)) odzwierciedla prawidłowe zastosowanie tych korekt do nieskorygowanych informacji finansowych.

Usługa dotyczy także dokonania oceny ogólnej prezentacji informacji finansowych pro forma. Jednakże nie wymaga ona od biegłego rewidenta aktualizowania lub ponownego wydania jakichkolwiek raportów lub opinii na temat historycznych informacji finansowych wykorzystanych do kompilowania informacji finansowych pro forma, ani też przeprowadzenia badania lub przeglądu informacji finansowych wykorzystanych przy kompilowaniu informacji finansowych pro forma.

Związek z innymi regulacjami zawodowymi

7. Wykonywanie usług atestacyjnych innych niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych wymaga od biegłego rewidenta zgodności z MSUA 3000. MSUA 3000 zawiera wymogi związane z takimi zagadnieniami, jak akceptacja zlecenia, planowanie, dowody oraz dokumentacja, które mają zastosowanie do wszystkich usług atestacyjnych, w tym zgodnych z niniejszym standardem. Niniejszy standard rozwija, w jaki sposób MSUA 3000 ma być stosowany w usługach atestacyjnych o wystarczającej pewności polegających na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie. *Międzynarodowe założenia koncepcyjne usług atestacyjnych*³ (dalej: Ramowe założenia atestacyjne), które definiują i opisują elementy oraz cele usługi atestacyjnej, dostarczają kontekstu dla zrozumienia niniejszego standardu oraz MSUA 3000.

8. Zgodność z MSUA 3000 wymaga między innymi, aby biegły rewident:

- przestrzegał zasad niezależności oraz innych wymogów *Kodeksu etyki zawodowych księgowych* wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Księgowych (Kodeks IESBA) oraz
- wdrożył procedury kontroli jakości, które mają zastosowanie do poszczególnych zleceń⁴.

Data wejścia w życie

9. Niniejszy standard obowiązuje dla raportów atestacyjnych wydanych w dniu 31 marca 2013 r. lub później.

Cele

10. Celami biegłego rewidenta są:

(a) uzyskanie wystarczającej pewności na temat tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, przez stronę odpowiedzialną na podstawie mających zastosowanie kryteriów oraz

³ MSUA 3000, *Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych*.

⁴ MSUA 3000, paragrafy 4 i 6.

MSUA 3420

(b) wydanie raportu zgodnego z ustaleniami biegłego rewidenta.

Definicje

11. Na potrzeby niniejszego standardu następujące terminy mają znaczenie przypisane poniżej:

(a) mające zastosowanie kryteria – kryteria wykorzystywane przez stronę odpowiedzialną przy kompilowaniu informacji finansowych pro forma; kryteria mogą zostać ustalone przez upoważnioną lub uznaną organizację stanowiącą standardy lub przez prawo lub regulację; gdy ustalone kryteria nie istnieją, zostaną one określone przez stronę odpowiedzialną (zob. par. A7-A9);

(b) korekty pro forma – w związku z nieskorygowanymi informacjami finansowymi, zawierają one:

(i) korekty do nieskorygowanych informacji finansowych, które ilustrują wpływ znaczącego zdarzenia lub transakcji („zdarzenie” lub „transakcja”), jak gdyby zdarzenie zaistniało lub transakcja miała miejsce na dzień wcześniejszy, wybrany dla celów ilustracji oraz

(ii) korekty do nieskorygowanych informacji finansowych, które są niezbędne, aby informacje finansowe pro forma zostały skompilowane na podstawie spójnej z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki sprawozdawczej („jednostka”) oraz jej politykami rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami (zob. par. A15-A16).

Korekty pro forma zawierają odpowiednie informacje finansowe przedsięwzięcia, które zostało lub ma zostać nabyte („podmiot nabywany”) lub przedsięwzięcia, które zostało lub ma zostać zbyte („podmiot zbywany”), w zakresie, w jakim takie informacje są wykorzystywane przy kompilowaniu informacji finansowych pro forma („informacje finansowe nabywanego lub zbywanego podmiotu”);

(c) informacje finansowe pro forma – informacje finansowe prezentowane łącznie z korektami, aby zilustrować wpływ zdarzenia lub transakcji na nieskorygowane informacje finansowe, jak gdyby zdarzenie zaistniało lub transakcja miała miejsce na dzień wcześniejszy, wybrany dla celów prezentacji; w niniejszym standardzie zakłada się, że informacje finansowe pro forma są prezentowane w układzie kolumnowym składającym się z (a) nieskorygowanych informacji finansowych, (b) korekt pro forma oraz (c) wynikającej z nich kolumny pro forma (zob. par. A2);

(d) prospekt – dokument wydany na mocy wymogów prawnych lub regulacyjnych związany z papierami wartościowymi jednostki, co do którego zakłada się, że na jego podstawie strony trzecie powinny podejmować decyzje inwestycyjne;

(e) opublikowane informacje finansowe – informacje finansowe jednostki lub podmiotu nabywanego lub zbywanego, które zostały udostępnione do publicznej wiadomości;

(f) nieskorygowane informacje finansowe – informacje finansowe jednostki, do których strona odpowiedzialna stosuje korekty pro forma (zob. par. A4-A5).

Wymogi

MSUA 3000

12. Biegły rewident nie stwierdza zgodności z niniejszym standardem, jeżeli nie przestrzegał wymogów zarówno niniejszego standardu, jak i MSUA 3000.

Akceptacja zlecenia

13. Przed akceptacją zlecenia polegającego na wydaniu raportu na temat, czy informacje finansowe pro forma zawarte w prospekcie zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów, biegły rewident:

(a) ustala, czy ma możliwości i kompetencje, aby wykonać zlecenie (zob. par. A10);

(b) na podstawie wstępnej znajomości okoliczności zlecenia oraz rozmów ze stroną odpowiedzialną ustala, czy mające zastosowanie kryteria są odpowiednie i czy jest mało prawdopodobne, aby informacje finansowe pro forma wprowadzały w błąd przy wykorzystaniu dla celów, dla jakich zostały przeznaczone;

(c) ocenia sformułowania zawarte w opinii określonej przez odpowiednie prawo lub regulację, jeżeli taka istnieje, aby ustalić, że biegły rewident prawdopodobnie będzie w stanie wyrazić opinię w tak określonej formie na podstawie przeprowadzenia procedur wyszczególnionych w niniejszym standardzie (zob. par. A54-A56);

(d) gdy źródła, z których pozyskano nieskorygowane informacje finansowe oraz wszelkie informacje finansowe podmiotu nabywanego lub zbywanego, podlegały badaniu lub przeglądowi i została wyrażona zmodyfikowana opinia z badania lub sformułowany zmodyfikowany wniosek z przeglądu lub raport zawiera akapit objaśniający, rozważa czy odpowiednie prawo lub regulacja zezwala, czy też nie, na wykorzystanie lub odwołanie w raporcie biegłego rewidenta do zmodyfikowanej opinii z badania lub zmodyfikowanego wniosku z przeglądu lub raportu zawierającego akapit objaśniający w odniesieniu do takich źródeł;

(e) jeżeli historyczne informacje finansowe jednostki nigdy nie podlegały badaniu lub przeglądowi, rozważa czy biegły rewident może osiągnąć wystarczające zrozumienie jednostki oraz jej praktyk w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, aby wykonać zlecenie (zob. par. A31);

(f) jeżeli zdarzenie lub transakcja dotyczy nabycia, a historyczne informacje finansowe podmiotu nabywanego nigdy nie podlegały badaniu lub przeglądowi, rozważa, czy może osiągnąć wystarczające zrozumienie podmiotu nabywanego oraz jego praktyk w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, aby wykonać zlecenie oraz

(g) uzyskuje oświadczenie strony odpowiedzialnej, że potwierdza ona i rozumie swoją odpowiedzialność za (zob. par. A11-A12):

(i) odpowiednie ujawnienie i opisanie zamierzonym użytkownikom mających zastosowanie kryteriów, jeżeli nie są one publicznie dostępne,

(ii) skompilowanie informacji finansowych pro forma na podstawie mających zastosowanie kryteriów oraz

(iii) zapewnienie biegłemu rewidentowi:

a. dostępu do wszelkich informacji (w tym, jeżeli są niezbędne dla celów zlecenia, informacji na temat podmiotu(-ów) nabywanego(-ych) w ramach połączenia przedsięwzięć), takich jak ewidencja, dokumentacja i inne materiały stosowne dla dokonania oceny, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów,

b. dodatkowych informacji, jakich biegły rewident może zażądać od strony odpowiedzialnej na potrzeby zlecenia,

c. dostępu do osób wewnątrz jednostki oraz doradców jednostki, których biegły rewident uzna za niezbędnych do uzyskania dowodów związanych z oceną, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów oraz

d. gdy jest to potrzebne dla celów zlecenia, dostępu do odpowiednich osób wewnątrz podmiotu(-ów) nabywanego(-ych) w ramach połączenia przedsięwzięć.

Planowanie i wykonanie zlecenia

Ocena odpowiedniości mających zastosowanie kryteriów

14. Biegły rewident ocenia, czy mające zastosowanie kryteria są odpowiednie, jak wymaga tego MSUA 3000,⁵ a w szczególności ustala, czy obejmują one co najmniej, że:

(a) nieskorygowane informacje finansowe są pozyskane z odpowiedniego źródła (zob. par. A4-A5, A27);

(b) korekty pro forma są:

(i) bezpośrednio przypisane do zdarzenia lub transakcji (zob. par. A13),

(ii) oparte na faktach oraz (zob. par. A14)

(iii) spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki oraz jej politykami rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami oraz (zob. par. A15-A16)

(c) dokonano właściwej prezentacji i ujawniono odpowiednie informacje, w celu umożliwienia zamierzonym użytkownikom zrozumienia podanych informacji (zob. par. A2-A3, A42).

15. Ponadto, biegły rewident ocenia, czy mające zastosowanie kryteria:

(a) są spójne i nie stoją w sprzeczności z odnośnym prawem lub regulacją oraz

(b) prawdopodobnie nie będą skutkować sporządzeniem informacji finansowych pro forma, które będą wprowadzać w błąd.

Istotność

16. Podczas planowania i przeprowadzania zlecenia biegły rewident rozważa istotność dotyczącą oceny, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów (zob. par. A17-A18).

Uzyskanie zrozumienia, w jaki sposób strona odpowiedzialna skompilowała informacje finansowe pro forma oraz inne okoliczności zlecenia

17. Biegły rewident osiąga zrozumienie (zob. par. A19):

(a) zdarzenia lub transakcji, w odniesieniu do którego informacje finansowe pro forma są kompilowane;

(b) w jaki sposób strona odpowiedzialna skompilowała informacje finansowe pro forma (zob. par. A20-A21);

(c) charakterystyki jednostki oraz wszelkich podmiotów nabywanych lub zbywanych, w tym (zob. par. A22-A23):

(i) ich działalności operacyjnej,

(ii) ich aktywów i zobowiązań oraz

(iii) sposobu, w jaki są one zorganizowane i w jaki sposób są finansowane;

(d) stosownych czynników branżowych, prawnych i regulacyjnych, a także innych zewnętrznych czynników odnoszących się do jednostki i wszelkich podmiotów nabywanych lub zbywanych oraz (zob. par. A24-A26)

(e) ramowych założeń sprawozdawczości finansowej oraz praktyk w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej jednostki oraz wszelkich podmiotów nabywanych lub zbywanych, w tym doboru oraz zastosowania polityk rachunkowości.

Uzyskiwanie dowodów dotyczących adekwatności źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe

18. Biegły rewident ustala, czy strona odpowiedzialna pozyskała nieskorygowane informacje finansowe z właściwego źródła (zob. par. A27-A28).

⁵ MSUA 3000, paragraf 19.
MSUA 3420

19. Jeżeli nie istnieje żaden raport z badania lub przeglądu na temat źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, biegły rewident przeprowadza procedury, aby przekonać się, że źródło jest właściwe (zob. par. A29-A31).

20. Biegły rewident ustala, czy strona odpowiedzialna we właściwy sposób pozyskała nieskorygowane informacje finansowe ze źródła.

Uzyskanie dowodów dotyczących odpowiedniości korekt pro forma

21. Przy dokonywaniu oceny, czy korekty pro forma są właściwe, biegły rewident ustala, czy strona odpowiedzialna zidentyfikowała korekty pro forma niezbędne dla zilustrowania wpływu zdarzenia lub transakcji na dzień lub za okres ilustracji (zob. par. A32).

22. Podczas ustalania, czy korekty pro forma są zgodne z mającymi zastosowanie kryteriami, biegły rewident ustala czy są one:

(a) bezpośrednio przyporządkowane do zdarzenia lub transakcji (zob. par. A13),

(b) oparte na faktach; jeżeli informacje finansowe podmiotu nabywanego lub zbywanego są zawarte w korektach pro forma, a nie istnieje żaden raport z badania lub przeglądu na temat źródła, z którego takie informacje finansowe zostały pozyskane, biegły rewident przeprowadza procedury, aby przekonać się, czy informacje finansowe są oparte na faktach oraz (zob. par. A14, A33-A38)

(c) spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki oraz jej politykami rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami (zob. par. A15-A16).

Zmodyfikowana opinia z badania lub wniosek z przeglądu lub akapit objaśniający w odniesieniu do źródła, z którego nieskorygowane informacje finansowe zostały pozyskane albo źródło, z którego informacje finansowe podmiotu nabywanego lub zbywanego zostały pozyskane

23. Zmodyfikowana opinia z badania lub wniosek z przeglądu mogły zostać wyrażone w stosunku albo do źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, albo do źródła, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego lub zbywanego, albo w stosunku do takiego źródła mógł zostać wydany raport zawierający akapit objaśniający. W takich okolicznościach, jeżeli odnośne prawo lub regulacja nie zabraniają wykorzystania takiego źródła, biegły rewident ocenia:

(a) potencjalne konsekwencje tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów (zob. par. A39),

(b) jakie kolejne właściwe działania należy podjąć oraz (zob. par. A40)

(c) czy wywiera to jakikolwiek wpływ na możliwość wydania raportu przez biegłego rewidenta zgodnie z warunkami zlecenia, w tym jakikolwiek wpływ na raport biegłego rewidenta.

Źródło, z którego nieskorygowane informacje finansowe zostały pozyskane lub korekty pro forma nie są właściwe

24. Jeżeli, na podstawie wykonanych procedur, biegły rewident zidentyfikuje, że strona odpowiedzialna:

(a) wykorzystała niewłaściwe źródło do pozyskania nieskorygowanych informacji finansowych lub

(b) pominęła korektę pro forma, która powinna być uwzględniona, zastosowała korektę pro forma, która nie jest zgodna z mającymi zastosowanie kryteriami lub w inny sposób niewłaściwie zastosowała korektę pro forma, biegły rewident omawia tę kwestię ze stroną odpowiedzialną. Jeżeli nie jest on w stanie zgodzić się ze stroną odpowiedzialną co do tego, w jaki sposób kwestia powinna zostać rozwiązana, to ocenia, jakie kolejne działania należy podjąć (zob. par. A40).

Uzyskiwanie dowodów dotyczących kalkulacji zawartych w informacjach finansowych pro forma

25. Biegły rewident ustala, czy kalkulacje zawarte w informacjach finansowych pro forma są poprawne arytmetycznie.

Ocena prezentacji informacji finansowych pro forma

26. Biegły rewident ocenia prezentację informacji finansowych pro forma. Obejmuje to rozważenie:

(a) ogólnej prezentacji i struktury informacji finansowych pro forma, w tym czy są one jasno oznaczone, w celu odróżnienia ich od historycznych lub innych informacji finansowych (zob. par. A2-A3),

(b) czy informacje finansowe pro forma oraz powiązane informacje objaśniające ilustrują wpływ zdarzenia lub transakcji w sposób, który nie wprowadza w błąd (zob. par. A41),

(c) czy odpowiednie ujawnienia zostały przedstawione wraz z informacjami finansowymi pro forma, aby umożliwić zamierzonym użytkownikom zrozumienie podanych informacji (zob. par. A42),

(d) czy biegły rewident dowiedział się o jakichkolwiek znaczących zdarzeniach po dniu zacerpnienia informacji ze źródła, z którego pozyskano nieskorygowane informacje finansowe, które mogą wymagać odwołania do nich lub ujawnienia w informacjach finansowych pro forma (zob. par. A43).

27. Biegły rewident czyta inne informacje zawarte w prospekcie zawierającym informacje finansowe pro forma, aby zidentyfikować, jeżeli występują, istotne niespójności z informacjami finansowymi pro forma. Jeżeli w trakcie czytania innych informacji biegły rewident zidentyfikuje istotną niespójność lub dowie się o istotnej nieprawidłowości w zakresie faktów w tych innych informacjach, to omawia tę kwestię ze stroną odpowiedzialną. Jeżeli korekta tego zagadnienia jest niezbędna, a strona odpowiedzialna odmawia jej dokonania, biegły rewident podejmuje kolejne odpowiednie działania (zob. par. A44).

Pisemne oświadczenia

28. Biegły rewident żąda pisemnych oświadczeń od strony odpowiedzialnej, stwierdzających że:

(a) w trakcie kompilowania informacji finansowych pro forma strona odpowiedzialna zidentyfikowała wszystkie właściwe korekty pro forma niezbędne do zilustrowania wpływu zdarzenia lub transakcji na dzień lub za okres ilustracji oraz (zob. par. A45)

(b) informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów.

Formułowanie opinii

29. Biegły rewident formułuje opinię na temat, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, przez stronę odpowiedzialną na podstawie mających zastosowanie kryteriów (zob. par. A46-A48).

30. W celu sformułowania tej opinii biegły rewident wyciąga wniosek, czy uzyskał wystarczające odpowiednie dowody na temat tego, czy kompilacja informacji finansowych pro forma nie zawiera istotnych pominięć lub niewłaściwego wykorzystania lub zastosowania korekty pro forma. Wniosek ten zawiera ocenę, czy strona odpowiedzialna w sposób właściwy ujawniła i opisała mające zastosowanie kryteria w zakresie, w jakim nie są one publicznie dostępne (zob. par. A49-A50).

Forma opinii

Opinia niezmodyfikowana

31. Biegły rewident wyraża opinię niezmodyfikowaną, gdy wyciąga wniosek, że informacje finansowe pro forma zostały skompilowane przez stronę odpowiedzialną, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów.

Opinia zmodyfikowana

32. W wielu systemach prawnych odnośne prawo lub regulacja wyklucza możliwość publikacji prospektu, który zawiera opinię zmodyfikowaną odnośnie tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów. W takim przypadku, i kiedy biegły rewident wyciąga wniosek, że zmodyfikowana opinia jest pomimo to właściwa zgodnie z MSUA 3000, omawia tę kwestię ze stroną odpowiedzialną. Jeżeli strona odpowiedzialna nie zgadza się na dokonanie niezbędnych zmian, biegły rewident:

- (a) wstrzymuje raport,
- (b) wycofuje się ze zlecenia lub
- (c) rozważa uzyskanie opinii prawnej.

33. W niektórych systemach prawnych odnośne prawo lub regulacja może nie wykluczać publikacji prospektu, który zawiera zmodyfikowaną opinię odnośnie tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów. W takich systemach prawnych, jeżeli biegły rewident ustala, że opinia zmodyfikowana jest właściwa zgodnie z MSUA 3000, stosuje on wymogi zawarte w MSUA 3000⁶ dotyczące opinii zmodyfikowanych.

Akapit objaśniający

34. W pewnych okolicznościach biegły rewident może uznać za konieczne zwrócenie uwagi użytkowników na kwestię zaprezentowaną lub ujawnioną w informacjach finansowych pro forma lub w towarzyszących informacjach objaśniających. Miałoby to miejsce w przypadku, gdy w ocenie biegłego rewidenta kwestia jest na tyle ważna, że jest ona podstawowa dla zrozumienia przez użytkowników, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów. W takich okolicznościach biegły rewident dodaje akapit objaśniający w raporcie biegłego rewidenta, pod warunkiem, że uzyskał on wystarczające odpowiednie dowody, że kwestia nie wpływa na to, że informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów. Taki akapit odwołuje się wyłącznie do informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w informacjach finansowych pro forma lub w towarzyszących informacjach objaśniających.

Sporządzanie raportu atestacyjnego

35. Raport biegłego rewidenta zawiera następujące podstawowe elementy (zob. par. A57):

- (a) tytuł jasno wskazujący, że raport jest niezależnym raportem atestacyjnym (zob. par. A51);
- (b) adresat(-ci), zgodnie z warunkami zlecenia (zob. par. A52);
- (c) akapity wprowadzające, które identyfikują (zob. par. A53):
 - (i) informacje finansowe pro forma,

⁶ MSUA 3000, paragrafy 51-52.
MSUA 3420

- (ii) źródło, z którego nieskorygowane informacje finansowe zostały pozyskane, oraz czy raport z badania lub przeglądu na temat takiego źródła został opublikowany, czy nie,
- (iii) okres objęty informacjami finansowymi pro forma lub datę, na którą je sporządzono oraz
- (iv) odwołanie do mających zastosowanie kryteriów, na podstawie których strona odpowiedzialna dokonała kompilacji informacji finansowych pro forma oraz źródło tych kryteriów;
- (d) stwierdzenie, że strona odpowiedzialna jest odpowiedzialna za skompilowanie informacji finansowych pro forma na podstawie mających zastosowanie kryteriów;
- (e) opis odpowiedzialności biegłego rewidenta, w tym stwierdzenia, że:
- (i) biegły rewident jest odpowiedzialny za wyrażenie opinii, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane przez stronę odpowiedzialną, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów,
- (ii) dla celów tego zlecenia biegły rewident nie jest odpowiedzialny za aktualizowanie lub ponowne wydanie jakichkolwiek raportów lub opinii na temat jakichkolwiek historycznych informacji finansowych wykorzystanych przy kompilowaniu informacji finansowych pro forma, ani też biegły rewident, w trakcie tego zlecenia, nie przeprowadził badania lub przeglądu informacji finansowych wykorzystanych przy kompilowaniu informacji finansowych pro forma oraz
- (iii) celem informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie jest wyłącznie zilustrowanie wpływu znaczącego zdarzenia lub transakcji na nieskorygowane informacje finansowe jednostki, jak gdyby zdarzenie zaistniało lub transakcja miała miejsce na wcześniejszą datę wybraną dla celów ilustracji. W związku z tym biegły rewident nie dostarcza żadnej pewności, że rzeczywisty rezultat zdarzenia lub transakcji na tę datę byłby taki, jak zostało to przedstawione;
- (f) stwierdzenie, że zlecenie zostało przeprowadzone zgodnie z MSUA 3420 *Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie*, który wymaga, aby biegły rewident przestrzegał wymogów etycznych oraz planował i przeprowadzał procedury, aby uzyskać wystarczającą pewność odnośnie tego, czy strona odpowiedzialna skompilowała, we wszystkich istotnych aspektach, informacje finansowe pro forma na podstawie mających zastosowanie kryteriów;
- (g) stwierdzenia, że:
- (i) usługa atestacyjna o wystarczającej pewności polegająca na wydaniu raportu na temat tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów, obejmuje przeprowadzanie procedur, aby ocenić, czy mające zastosowanie kryteria wykorzystywane przez stronę odpowiedzialną przy kompilacji informacji finansowych pro forma dostarczają uzasadnionej podstawy dla przedstawienia znaczących skutków dających się bezpośrednio przyporządkować do zdarzenia lub transakcji, oraz aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody, czy:
- powiązane korekty pro forma właściwie odzwierciedlają te kryteria oraz
 - informacje finansowe pro forma odzwierciedlają prawidłowe zastosowanie tych korekt do nieskorygowanych informacji finansowych,
- (ii) wybrane procedury zależą od osądu biegłego rewidenta, uwzględniającego zrozumienie przez biegłego rewidenta charakterystyki jednostki, zdarzenia lub transakcji, w odniesieniu do których informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, oraz inne stosowne okoliczności zlecenia oraz
- (iii) zlecenie obejmuje również ocenę ogólnej prezentacji informacji finansowych pro forma;
- (h) opinia biegłego rewidenta wykorzystująca jedno z następujących sformułowań, które są uważane za równoważne, chyba że inne są wymagane przez prawo lub regulację (zob. par. A54-A56):
- (i) informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie [mające zastosowanie kryteria] lub
- (ii) informacje finansowe pro forma zostały prawidłowo skompilowane na wskazanej podstawie;
- (i) podpis biegłego rewidenta;
- (j) data raportu oraz
- (k) miejsce prowadzenia działalności przez biegłego rewidenta w danym systemie prawnym.

Zastosowanie i inne materiały objaśniające

Zakres niniejszego standardu (zob. par. 1)

A1. Niniejszy standard nie odnosi się do okoliczności, w których informacje finansowe pro forma są przedstawiane jako część sprawozdań finansowych jednostki na podstawie wymogów mających zastosowanie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej.

Cel informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie (zob. par. 4, 11(c), 14(c), 26(a))

A2. Informacjom finansowym pro forma towarzyszą odnośnie informacje objaśniające, które często ujawniają kwestie, o których mowa w paragrafie A42.

A3. W prospekcie mogą być stosowane różne formy prezentacji informacji finansowych pro forma, zależnie od charakterystyki zdarzenia lub transakcji oraz od tego, w jaki sposób strona odpowiedzialna zamierza zilustrować wpływ takiego zdarzenia lub transakcji na nieskorygowane informacje finansowe jednostki. Na przykład, jednostka może nabyć wiele przedsięwzięć przed pierwszą ofertą publiczną. W takich okolicznościach, strona odpowiedzialna może wybrać prezentację sprawozdania pro forma dotyczącego aktywów netto, aby zilustrować wpływ transakcji nabycia na sytuację finansową jednostki oraz kluczowe wskaźniki, takie jak stosunek zadłużenia do kapitału własnego, jak gdyby nabyte przedsięwzięcia były połączone z jednostką na wcześniejszą datę. Strona odpowiedzialna może także wybrać prezentację rachunku zysków i strat pro forma, aby zilustrować, jakie mogłyby być wyniki operacyjne za okres zakończony tą datą. W takich przypadkach rodzaj informacji finansowych pro forma może zostać opisany, np. przez nagłówek: „Sprawozdanie pro forma dotyczące aktywów netto na 31 grudnia 20X1 r.” oraz „Rachunek zysków i strat pro forma za rok zakończony 31 grudnia 20X1 r.”.

Kompilacja informacji finansowych pro forma

Nieskorygowane informacje finansowe (zob. par. 5, 11(f), 14(a))

A4. W wielu przypadkach źródłem, z którego nieskorygowane informacje finansowe zostały pozyskane, będą opublikowane informacje finansowe, takie jak roczne lub śródroczne sprawozdania finansowe.

A5. Zależnie od tego, w jaki sposób strona odpowiedzialna wybierze zilustrowanie wpływu zdarzenia lub transakcji, nieskorygowane informacje finansowe mogą składać się z:

- jednego lub wielu pojedynczych sprawozdań finansowych, takich jak sprawozdanie z sytuacji finansowej oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów lub
- informacji finansowych, które zostały odpowiednio skrócone na podstawie pełnego zestawu sprawozdań finansowych, np. sprawozdanie dotyczące aktywów netto.

Charakterystyka usługi atestacyjnej o wystarczającej pewności (zob. par. 6)

A6. W niniejszym standardzie, określenie informacji finansowych pro forma jako będących „prawidłowo skompilowanymi” oznacza, że informacje finansowe pro forma zostały skompilowane przez stronę odpowiedzialną, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów.

Definicje

Mające zastosowanie kryteria (zob. par. 11(a))

A7. Gdy nie istnieją ustalone kryteria kompilowania informacji finansowych pro forma, strona odpowiedzialna opracuje kryteria na podstawie, np. praktyki w danej branży lub kryteriów systemu prawnego, który opracował ustalone kryteria, oraz ujawni ten fakt.

A8. Mające zastosowanie kryteria kompilacji informacji finansowych pro forma będą odpowiednie w danych okolicznościach, jeżeli odpowiadają wzorcom, o których mowa w paragrafie 14.

A9. Załączone informacje objaśniające mogą zawierać pewne dodatkowe szczegóły dotyczące kryteriów, aby opisać, w jaki sposób ilustrują one skutki danego zdarzenia lub transakcji. Mogą one zawierać, np.:

- datę, na jaką zakłada się, że zdarzenie zaistniało lub transakcja miała miejsce,
- podejście użyte do alokacji przychodów, kosztów ogólnych, aktywów i zobowiązań pomiędzy odpowiednie przedsięwzięcia, których dotyczy transakcja zbycia inwestycji.

Akceptacja zlecenia

Możliwości i kompetencje do przeprowadzenia zlecenia (zob. par. 13(a))

A10. Kodeks IESBA wymaga od biegłego rewidenta posiadania odpowiedniej wiedzy zawodowej oraz umiejętności, w tym świadomości występowania i zrozumienia zmian zachodzących w aspektach technicznych, zawodowych i prowadzenia działalności gospodarczej, w celu dostarczania kompetentnych usług profesjonalnych.⁷ W kontekście tego wymogu Kodeksu IESBA, stosowne możliwości i kompetencje do wykonania zlecenia zawierają także takie kwestie, jak:

- wiedza i doświadczenie w branży, w której działa jednostka,
- zrozumienie odnośnych przepisów prawa i regulacji dotyczących papierów wartościowych oraz dotyczących ich zmian,
- zrozumienie wymogów dopuszczenia do publicznego obrotu na odnośnej giełdzie papierów wartościowych oraz transakcji rynku kapitałowego, takich jak połączenia, nabycia oraz oferty publiczne papierów wartościowych,
- znajomość procesu sporządzania prospektu i dopuszczenia do publicznego obrotu papierów wartościowych na giełdzie papierów wartościowych oraz

⁷ Kodeks IESBA, paragrafy 130.1-130.3.
MSUA 3420

● wiedza w zakresie ramowych założeń sprawozdawczości finansowej wykorzystanych przy sporządzaniu źródeł, z których pozyskane zostały nieskorygowane informacje finansowe oraz, jeżeli ma to zastosowanie, informacje finansowe podmiotu nabywanego.

Odpowiedzialność strony odpowiedzialnej (zob. par. 13(g))

A11. Usługa, zgodne z niniejszym standardem, jest wykonywana przy założeniu, że strona odpowiedzialna potwierdziła i rozumie, że ciąży na niej odpowiedzialność, o której mowa w paragrafie 13(g). W niektórych systemach prawnych taka odpowiedzialność może zostać wyszczególniona w odnośnym prawie lub regulacji. W innych, taka odpowiedzialność może być zdefiniowana w niewielkim stopniu lub wcale niezdefiniowana prawnie lub regulacyjnie. Usługa atestacyjna polegająca na wydaniu raportu na temat, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów, jest oparta na założeniu, że:

(a) rola biegłego rewidenta nie dotyczy wzięcia odpowiedzialności za skompilowanie takich informacji oraz

(a) biegły rewident ma racjonalne oczekiwanie, że uzyska informacje konieczne dla wykonania zlecenia.

W związku z powyższym założenie to jest fundamentalne dla wykonania usługi. Aby uniknąć nieporozumienia, uzgadnia się ze stroną odpowiedzialną, iż potwierdza ona i rozumie, że ciąży na niej taka odpowiedzialność, jako część uzgadniania i dokumentowania warunków zlecenia zgodnie z wymogami MSUA 3000.⁸

A12. Jeżeli prawo lub regulacja określa wystarczająco szczegółowo warunki zlecenia, biegły rewident musi tylko udokumentować fakt, że takie prawo lub regulacja ma zastosowanie, oraz że strona odpowiedzialna potwierdza i rozumie swoją odpowiedzialność, o której mowa w paragrafie 13(g).

Planowanie i wykonywanie zlecenia

Ocena odpowiedniości mających zastosowanie kryteriów

Korekty dające się bezpośrednio przyporządkować (zob. par. 14(b)(i), 22(a))

A13. Konieczne jest, aby korekty pro forma były bezpośrednio przyporządkowane do zdarzenia lub transakcji, aby uniknąć odzwierciedlenia przez informacje finansowe pro forma kwestii, które nie pojawiają się wyłącznie jako skutek zdarzenia, lub które nie są integralną częścią transakcji. Korekty dające się bezpośrednio przyporządkować wyłącza te, które odnoszą się do przyszłych zdarzeń lub są zależne od działań, które będą podejmowane, jak tylko transakcja zostanie zakończona, nawet jeżeli takie działania są kluczowe dla jednostki będącej stroną w transakcji (np. zamknięcie zbędnych zakładów produkcyjnych po nabyciu).

Korekty oparte na faktach (zob. par. 14(b)(ii), 22(b))

A14. Konieczne jest także, aby korekty pro forma były oparte na faktach w celu dostarczenia wiarygodnej podstawy dla informacji finansowych pro forma. Możliwe jest obiektywne ustalenie korekt, które są oparte na faktach. Źródła oparcia na faktach dla korekt pro forma obejmują, np.:

- umowy kupna i sprzedaży,
- dokumenty finansujące zdarzenie lub transakcję, takie jak umowy kredytowe,
- niezależne raporty z wyceny,
- inne dokumenty związane ze zdarzeniem lub transakcją,
- opublikowane sprawozdania finansowe,
- inne informacje finansowe ujawnione w prospekcie,
- odpowiednie działania prawne lub regulacyjne, takie jak w obszarze opodatkowania,
- umowy o pracę,
- działania osób odpowiedzialnych za nadzór.

Korekty spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki oraz jej politykami rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami (zob. par. 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c)).

A15. Aby informacje finansowe pro forma były rzeczowe, konieczne jest, aby korekty pro forma były spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki oraz jej politykami rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami. W kontekście połączenia przedsięwzięć, np. kompilowanie informacji finansowych pro forma na podstawie mających zastosowanie kryteriów obejmuje rozważania takich kwestii, jak:

- czy istnieją różnice pomiędzy politykami rachunkowości podmiotu nabywanego i jednostki oraz
- czy polityki rachunkowości dla transakcji przeprowadzonych przez podmiot nabywany, a które to transakcje wcześniej nie występowały w jednostce, są politykami, które jednostka przyjęłaby dla takich transakcji zgodnie ze swoimi ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, biorąc pod uwagę szczególne okoliczności jednostki.

⁸ MSUA 3000, paragraf 10.
MSUA 3420

A16. Rozważenie adekwatności polityk rachunkowości jednostki może być także konieczne w pewnych okolicznościach. Na przykład, jako część zdarzenia lub transakcji, jednostka może zaproponować emisję po raz pierwszy złożonych instrumentów finansowych. W takim przypadku może być konieczne rozważenie:

- czy strona odpowiedzialna wybrała odpowiednie polityki rachunkowości do wykorzystania w rachunkowości takich instrumentów finansowych zgodnie z mającymi u niej zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
- czy odpowiednio zastosowała ona takie polityki przy kompilacji informacji finansowych pro forma.

Istotność (zob. par. 16)

A17. Istotność w odniesieniu do tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów, nie jest uzależniona od pojedynczej miary ilościowej. Natomiast zależy ona od wielkości i charakteru pominięcia lub niewłaściwego zastosowania elementu kompilacji opisanego w paragrafie A18, bez względu na to, czy było ono zamierzone, czy nie. Osąd dotyczący tych aspektów wielkości i charakteru będzie z kolei zależeć od takich kwestii jak:

- kontekst zdarzenia lub transakcji,
- cel, dla którego informacje finansowe pro forma są kompilowane oraz
- powiązane okoliczności zlecenia.

Czynnikami decydującym mogłaby być wielkość lub charakter kwestii lub kombinacja obu tych cech.

A18. Ryzyko, że informacje finansowe pro forma nie będą uznane za skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów może się pojawić, gdy istnieją dowody np.:

- wykorzystania niewłaściwego źródła, z którego pozyskano nieskorygowane informacje finansowe,
- pozyskania w nieprawidłowy sposób nieskorygowanych informacji finansowych z właściwego źródła,
- nieprawidłowego zastosowania polityk rachunkowości w odniesieniu do korekt, lub niedopełnienia spójności korekt z politykami rachunkowości jednostki,
- niedopełnienia dokonania korekt wymaganych przez mające zastosowanie kryteria,
- dokonania korekty, która nie jest zgodna z mającymi zastosowanie kryteriami,
- błędów matematycznych lub pisarskich w kalkulacjach informacji finansowych pro forma,
- nieodpowiednich, nieprawidłowych lub pominiętych ujawnień.

Osiągnięcie zrozumienia, w jaki sposób strona odpowiedzialna skompilowała informacje finansowe pro forma oraz inne okoliczności zlecenia (zob. par. 17)

A19. Biegły rewident może osiągnąć to zrozumienie przez kombinację procedur, takich jak:

- kierowanie zapytań do strony odpowiedzialnej oraz pozostałego personelu jednostki, zaangażowanego przy kompilowaniu informacji finansowych pro forma,
- kierowanie zapytań do innych właściwych stron, takich jak osoby sprawujące nadzór oraz doradcy jednostki,
- czytanie stosownej dokumentacji wspierającej, takiej jak kontrakty lub umowy,
- czytanie protokołów z posiedzeń osób sprawujących nadzór.

W jaki sposób strona odpowiedzialna skompilowała informacje finansowe pro forma (zob. par. 17(b))

A20. Biegły rewident może uzyskać zrozumienie, w jaki sposób strona odpowiedzialna skompilowała informacje finansowe pro forma przez rozważenie np.:

- źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe;
- kroków podjętych przez stronę odpowiedzialną, aby:
 - pozyskać nieskorygowane informacje finansowe ze źródła,
 - zidentyfikować właściwe korekty pro forma, np. w jaki sposób strona odpowiedzialna uzyskała informacje finansowe podmiotu nabywanego podczas kompilacji informacji finansowych pro forma;
- kompetencji strony odpowiedzialnej do kompilacji informacji finansowych pro forma;
- charakteru i zakresu nadzoru przez stronę odpowiedzialną nad pozostałym personelem jednostki zaangażowanym w kompilowanie informacji finansowych pro forma;
- podejścia strony odpowiedzialnej do identyfikacji właściwych ujawnień wspierających informacje finansowe pro forma.

A21. W ramach połączenia przedsięwzięć lub transakcji zbycia inwestycji obszary, które mogą powodować złożoność kompilacji informacji finansowych pro forma, obejmują alokację przychodów, kosztów ogólnych oraz aktywów i pasywów pomiędzy odnośne przedsięwzięcia. W związku z tym ważne jest, aby biegły rewident rozumiał podejście strony odpowiedzialnej oraz kryteria takich alokacji, oraz aby informacje objaśniające towarzyszące informacjom finansowym pro forma ujawniały te kwestie.

Charakterystyka jednostki oraz podmiotów nabywanych i zbywanych (zob. par. 17(c))

A22. Podmiot nabywany może być osobą prawną lub dającą się wyodrębnić działalnością niemającą osobowości prawnej w ramach innej jednostki, taką jak wydział, oddział lub linia biznesowa. Podmiot zbywany może być osobą prawną, taką jak spółka zależna lub wspólne przedsięwzięcie lub dającą się wyodrębnić działalnością niemającą osobowości prawnej w ramach jednostki, taką jak wydział, oddział lub linia biznesowa.

A23. Biegły rewident może posiadać całościowe lub częściowe wymagane zrozumienie jednostki oraz wszelkich podmiotów nabywanych lub zbywanych oraz odpowiednio ich otoczenia, jeżeli przeprowadzał on badanie lub przegląd ich informacji finansowych.

Stosowne czynniki branżowe, prawne i regulacyjne oraz inne czynniki zewnętrzne (zob. par. 17(d))

A24. Odnośne czynniki branżowe zawierają uwarunkowania branżowe, takie jak otoczenie konkurencyjne, relacje z dostawcami i klientami oraz rozwój technologiczny. Przykłady kwestii, jakie może rozważyć biegły rewident, obejmują:

- rynek i konkurencja, w tym popyt, zdolności produkcyjne i konkurencja cenowa,
- powszechne praktyki gospodarcze w danej branży,
- działalność cykliczna lub sezonowa,
- technologia wytwarzania produktów jednostki.

A25. Stosowne czynniki prawne i regulacyjne obejmują otoczenie prawne i regulacyjne. Obejmuje to, między innymi, mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, zgodnie z którymi jednostka lub, jeżeli ma to zastosowanie, podmiot nabywany sporządza swoje okresowe informacje finansowe oraz otoczenie prawne i polityczne. Przykłady kwestii, które biegły rewident może rozważyć, zawierają:

- szczególne praktyki rachunkowości w danej branży,
- ramowe założenia prawne i regulacyjne dla branży regulowanej,
- prawodawstwo i regulacja, które znacząco wpływają na działalność jednostki lub, jeżeli ma to zastosowanie, podmiotu nabywanego lub zbywanego, w tym działania bezpośredniego nadzoru,
- opodatkowanie,
- politykę rządową wpływającą obecnie na prowadzenie działalności gospodarczej jednostki lub, jeżeli ma to zastosowanie, podmiotu nabywanego lub zbywanego, takie jak polityka monetarna (w tym kontrola walutowa), polityka fiskalna, zachęty finansowe (np. programy pomocy rządowej) oraz polityka ograniczeń taryfowych lub handlowych,
- wymogi ochrony środowiska wpływające na branżę i działalność gospodarczą jednostki lub podmiotu nabywanego, czy zbywanego.

A26. Przykłady innych zewnętrznych czynników wpływających na jednostkę i, jeżeli ma to zastosowanie, na podmiot nabywany lub zbywany, które biegły rewident może rozważyć, zawierają ogólne warunki ekonomiczne, stopy procentowe oraz dostępność finansowania, a także inflację lub przewartościowanie pieniądza.

Uzyskiwanie dowodów dotyczących adekwatności źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe

Odpowiednie czynniki do rozważenia (zob. par. 14(a), 18)

A27. Czynniki, które wpływają na adekwatność źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, obejmują to, czy istnieje raport z badania lub przeglądu na temat źródła oraz czy źródło:

- jest dozwolone lub w sposób szczególny określone przez odnośne prawo lub regulację, jest dozwolone przez odnośną giełdę papierów wartościowych, na której zostanie złożony prospekt, lub jest wykorzystywane jako takie zgodnie z ogólnym zwyczajem rynkowym i praktyką,
- jest jasno identyfikowalne,
- stanowi racjonalny punkt wyjścia dla kompilacji informacji finansowych pro forma w kontekście zdarzenia lub transakcji, w tym czy jest spójne z politykami rachunkowości jednostki oraz jest na odpowiednią datę lub obejmuje odpowiedni okres.

A28. Raport z badania lub przeglądu na temat źródła, z którego pozyskano nieskorygowane informacje finansowe mógł zostać wydany przez innego biegłego rewidenta. W takiej sytuacji nie ulega zmianie konieczność zrozumienia przez biegłego rewidenta wydającego raport zgodnie z niniejszym standardem, jednostki oraz jej praktyk w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zgodnie z wymogami paragrafów 17(c) i (e) oraz nabycie przekonania, że odpowiednie jest źródło, z którego pozyskano nieskorygowane informacje finansowe.

Nie wydano raportu z badania lub przeglądu na temat źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe (zob. par. 19)

A29. Gdy nie wydano raportu z badania lub przeglądu na temat źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, konieczne jest, aby biegły rewident przeprowadził procedury związane z adekwatnością tego źródła. Czynniki, które mogą wpływać na rodzaj i zakres tych procedur obejmują np.:

- czy biegły rewident wcześniej przeprowadzał badanie lub przegląd historycznych informacji finansowych jednostki oraz wiedzę biegłego rewidenta o jednostce na podstawie tych zleceń,
- jak dawno historyczne informacje finansowe jednostki podlegały badaniu lub przeglądowi,

- czy informacje finansowe jednostki są przedmiotem okresowych przeglądów przez biegłego rewidenta, np. dla celów spełnienia regulacyjnych wymogów raportowania.

A30. Sprawozdania finansowe jednostki za okres bezpośrednio poprzedzający ten objęty źródłem, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, prawdopodobnie podlegały badaniu lub przeglądowi, nawet jeżeli samo źródło, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, nie podlegało. Na przykład źródłem, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, mogą być śródroczne sprawozdania finansowe, które nie podlegały badaniu lub przeglądowi, podczas gdy sprawozdania finansowe jednostki za bezpośrednio poprzedzający rok obrotowy mogły podlegać badaniu. W takim przypadku procedury, które może wykonać biegły rewident, biorąc pod uwagę czynniki opisane w paragrafie A29, w odniesieniu do adekwatności źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, obejmują:

- kierowanie zapytań do strony odpowiedzialnej dotyczących:
 - procesu, w ramach którego źródło zostało sporządzone oraz rzetelności stanowiącej jego podstawę dokumentacji księgowej, z którą źródło jest zgodne lub uzgodnione,
 - czy wszystkie transakcje zostały ujęte,
 - czy źródło zostało sporządzone zgodnie z politykami rachunkowości jednostki,
 - czy wystąpiły jakiegokolwiek zmiany w politykach rachunkowości od ostatniego okresu podlegającego badaniu lub przeglądowi, a jeżeli tak, w jaki sposób takie zmiany zostały ujęte,
 - jej oceny ryzyka, że źródło może być istotnie zniekształcone na skutek oszustwa,
 - skutku zmian w działalności gospodarczej i operacyjnej jednostki;
- jeżeli biegły rewident przeprowadzał badanie lub przegląd bezpośrednio poprzedzających rocznych lub śródrocznych informacji finansowych, rozważenie ustaleń takiego badania lub przeglądu, oraz czy mogą one wskazywać jakiegokolwiek kwestie dotyczące sporządzenia źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe;
- potwierdzenie informacji dostarczonych przez stronę odpowiedzialną w odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta, gdy odpowiedzi wydają się niespójne z rozumieniem przez biegłego rewidenta jednostki lub okoliczności zlecenia;
- porównanie źródła z informacjami finansowymi za odpowiadający poprzedni okres oraz, jeżeli ma to zastosowanie, bezpośrednio poprzedzającymi rocznymi lub śródrocznymi informacjami finansowymi oraz omówienie znaczących zmian ze stroną odpowiedzialną.

Historyczne informacje finansowe jednostki nigdy nie podlegały badaniu lub przeglądowi (zob. par. 13(e))

A31. W przypadku innym niż jednostki utworzonej dla celów transakcji, i która nigdy nie prowadziła działalności handlowej, jest mało prawdopodobne, aby odnośne prawo lub regulacja zezwoliły jednostce na wydanie prospektu, jeżeli jej historyczne informacje finansowe nigdy nie podlegały badaniu lub przeglądowi.

Uzyskanie dowodów dotyczących adekwatności korekt pro forma

Identyfikacja właściwych korekt pro forma (zob. par. 21)

A32. Biegły rewident świadomy, w jaki sposób strona odpowiedzialna skompilowała informacje finansowe pro forma oraz innych okoliczności zlecenia, może uzyskać dowody dotyczące tego, czy strona odpowiedzialna właściwie zidentyfikowała konieczne korekty pro forma poprzez kombinację procedur takich jak:

- ocena racjonalności podejścia strony odpowiedzialnej do identyfikacji właściwych korekt pro forma, np. metody wykorzystanej do identyfikacji właściwych alokacji pomiędzy stosowne przedsięwzięcia przychodów, kosztów ogólnych, aktywów i zobowiązań,
- kierowanie do odpowiednich osób wewnątrz podmiotu nabywanego zapytań dotyczących podejścia do pozyskania informacji finansowych podmiotu nabywanego,
- ocena szczególnych aspektów stosownych kontraktów, umów lub innych dokumentów,
- kierowanie do doradców jednostki zapytań dotyczących szczególnych aspektów zdarzenia lub transakcji oraz powiązanych kontraktów i umów, które są stosowne do identyfikacji właściwych korekt,
- ocena odpowiednich analiz i arkuszy sporządzonych przez stronę odpowiedzialną i pozostały personel zaangażowany w kompilowanie informacji finansowych pro forma,
- uzyskiwanie dowodów nadzoru strony odpowiedzialnej nad pozostałym personelem jednostki zaangażowanym w kompilowanie informacji finansowych pro forma,
- przeprowadzanie procedur analitycznych.

Oparcie na faktach wszelkich informacji finansowych podmiotu nabywanego lub zbywanego zawartych w korektach pro forma (zob. par. 22(b))

Informacje finansowe podmiotu zbywanego

A33. W przypadku transakcji zbycia inwestycji, informacje finansowe podmiotu zbywanego będą pochodziły ze źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, które często będzie podlegały badaniu lub przeglądowi. Źródło, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, dostarczy więc biegłemu rewidentowi podstawy do ustalenia, czy istnieje oparcie na faktach dla informacji finansowych podmiotu zbywanego. W takim przypadku kwestie do rozważenia obejmują, np. czy przychody i koszty przypisane do podmiotu zbywanego, które są ujęte na poziomie skonsolidowanym, zostały właściwie odzwierciedlone w korektach pro forma.

A34. Gdy źródło, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, nie podlegało badaniu lub przeglądowi, biegły rewident może odwołać się do wytycznych w paragrafach A29-A30 przy określaniu, czy informacje finansowe podmiotu zbywanego są oparte na faktach.

Informacje finansowe podmiotu nabywanego

A35. Źródło, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego mogło podlegać badaniu lub przeglądowi. Gdy źródło to podlegało badaniu lub przeglądowi przez biegłego rewidenta, informacje finansowe podmiotu nabywanego będą oparte na faktach, z zastrzeżeniem wszelkich implikacji wynikających z okoliczności, do których odnosi się paragraf 23.

A36. Źródło, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego, mogło podlegać badaniu lub przeglądowi przez innego biegłego rewidenta. W tej sytuacji nie ulega zmianie konieczność zrozumienia przez biegłego rewidenta, wydającego raport zgodnie z niniejszym standardem, podmiotu nabywanego oraz jego praktyk w zakresie rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zgodnie z wymogami paragrafów 17(c) i (e) oraz konieczność uzyskania przekonania, że informacje finansowe podmiotu nabywanego są oparte na faktach.

A37. Gdy źródło, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego, nie podlegało badaniu lub przeglądowi, konieczne jest, aby biegły rewident przeprowadził procedury związane z adekwatnością tego źródła. Czynniki, które mogą wpływać na rodzaj i zakres tych procedur obejmują np.:

- czy biegły rewident wcześniej przeprowadzał badanie lub przegląd historycznych informacji finansowych podmiotu nabywanego oraz wiedzę biegłego rewidenta o podmiocie nabywanym na podstawie tych usług,
- jak dawno historyczne informacje finansowe podmiotu nabywanego podlegały badaniu lub przeglądowi,
- czy informacje finansowe podmiotu nabywanego są przedmiotem okresowych przeglądów przez biegłego rewidenta, np. dla celów spełnienia regulacyjnych wymogów raportowania.

A38. Sprawozdania finansowe podmiotu nabywanego za okres bezpośrednio poprzedzający ten objęty źródłem, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego, często będą podlegały badaniu lub przeglądowi, nawet jeżeli samo źródło, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego, nie podlegało. W takim przypadku procedury, które może przeprowadzić biegły rewident, biorąc pod uwagę czynniki opisane w paragrafie A37, w odniesieniu do tego, czy informacje finansowe podmiotu nabywanego są oparte na faktach, obejmują:

- kierowanie zapytań do kierownika podmiotu nabywanego dotyczących:
 - procesu, w ramach którego źródło, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego, zostało sporządzone oraz rzetelności stanowiącej jego podstawę dokumentacji księgowej, z którą źródło jest zgodne lub uzgodnione,
 - czy wszystkie transakcje zostały ujęte,
 - czy źródło, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego, zostało sporządzone zgodnie z politykami rachunkowości podmiotu nabywanego,
 - czy wystąpiły jakiegokolwiek zmiany w politykach rachunkowości od ostatniego okresu podlegającego badaniu lub przeglądowi, a jeżeli tak, w jaki sposób takie zmiany zostały ujęte,
 - jego oceny ryzyka, że źródło, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego, może być istotnie zniekształcone na skutek oszustwa,
 - skutku zmian w działalności gospodarczej i operacyjnej podmiotu nabywanego;
 - jeżeli biegły rewident przeprowadzał badanie lub przegląd bezpośrednio poprzedzających rocznych lub śródrocznych informacji finansowych, rozważenie ustaleń takiego badania lub przeglądu, oraz czy mogą one wskazywać jakiegokolwiek kwestie dotyczące sporządzenia źródła, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego;
 - potwierdzenie informacji przekazanych przez kierownika podmiotu nabywanego w odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta, gdy odpowiedzi wydają się niespójne z rozumieniem przez biegłego rewidenta podmiotu nabywanego lub okoliczności zlecenia;
 - porównanie źródła, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego, z informacjami finansowymi za odpowiadający poprzedni okres oraz, jeżeli ma to zastosowanie, bezpośrednio poprzedzającymi rocznymi lub śródrocznymi informacjami finansowymi oraz omówienie znaczących zmian z kierownikiem podmiotu nabywanego.

Zmodyfikowana opinia z badania lub wniosek z przeglądu lub akapit objaśniający w odniesieniu do źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe lub źródła, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego lub zbywanego

Potencjalne konsekwencje (zob. par. 23(a))

A39. Nie wszystkie zmodyfikowane opinie z badania, wnioski z przeglądu lub akapity objaśniające w odniesieniu albo do źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, albo do źródła, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego lub zbywanego, muszą koniecznie wpływać na to, czy informacje finansowe pro forma mogą zostać skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów. Na przykład opinia z zastrzeżeniem z badania mogła zostać wyrażona na temat sprawozdań finansowych jednostki, ponieważ nie ujawniono wynagrodzenia osób sprawujących nadzór, jak wymagają tego mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. W takim przypadku, i gdy te sprawozdania finansowe są wykorzystywane jako źródło, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, takie zastrzeżenie może nie mieć konsekwencji dla tego, czy aktywa netto i rachunek zysków i strat pro forma mogą zostać skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów.

Dalsze właściwe działanie (zob. par. 23(b), 24)

A40. Dalsze właściwe działanie, które biegły rewident może podjąć, obejmuje np.:

- w odniesieniu do wymogu opisanego w paragrafie 23(b):
 - omówienie kwestii ze stroną odpowiedzialną,
 - gdy jest to możliwe zgodnie z odnośnym prawem lub regulacją, zamieszczenie odwołania w raporcie biegłego rewidenta do zmodyfikowanej opinii z badania, wniosku z przeglądu lub akapitu objaśniającego, jeżeli zgodnie z zawodowym osądem biegłego rewidenta kwestia jest wystarczająco istotna i ważna dla zrozumienia przez użytkowników informacji finansowych pro forma;
- w odniesieniu do wymogu opisanego w paragrafie 24, gdy jest to możliwe zgodnie z odnośnym prawem lub regulacją, modyfikacja opinii biegłego rewidenta;
- gdy jest to możliwe zgodnie z odnośnym prawem lub regulacją, odmowę wydania raportu lub wycofanie się ze zlecenia;
- uzyskanie opinii prawnej.

Ocena prezentacji informacji finansowych pro forma

Unikanie kojarzenia z informacją finansową wprowadzającą w błąd (zob. par. 26(b))

A41. Kodeks IESBA wymaga, aby biegły rewident nie był świadomie kojarzony z raportami, zeznaniami, komunikatami lub innymi informacjami, co do których biegły rewident jest przekonany, że:⁹

- (a) zawierają istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd stwierdzenia,
- (b) zawierają stwierdzenia lub informacje przedstawione nierozważnie lub
- (c) pomijają lub zaciemniają treść informacji wymagających uwzględnienia, jeżeli takie pominięcie lub zaciemnienie może wprowadzać w błąd.

Ujawnienia towarzyszące informacjom finansowym pro forma (zob. par. 14(c), 26(c))

A42. Właściwe ujawnienia mogą obejmować kwestie, takie jak:

- charakterystykę i cel informacji finansowych pro forma, w tym charakterystykę zdarzenia lub transakcji oraz datę, na którą zakładane jest, że takie zdarzenie zaistniało lub transakcja miała miejsce,
 - źródło, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe oraz czy raport z badania lub przeglądu takiego źródła został opublikowany, czy nie,
 - korekty pro forma, w tym opis i wyjaśnienie każdej korekty; obejmuje to, w przypadku informacji finansowych pomiotu nabywanego lub zbywanego, źródło, z którego zostały pozyskane takie informacje oraz czy raport z badania lub przeglądu na temat takiego źródła został opublikowany, czy nie,
 - jeżeli nie są publicznie dostępne, opis mających zastosowanie kryteriów, na podstawie których informacje finansowe pro forma zostały skompilowane oraz
 - stwierdzenie, z którego wynika, że informacje finansowe pro forma zostały skompilowane wyłącznie dla celów ilustracyjnych oraz, że ze względu na swój charakter nie przedstawiają one rzeczywistej sytuacji finansowej, wyniku finansowego lub przepływów pieniężnych jednostki.
- Odnośne prawo lub regulacja mogą wymagać tych lub innych szczególnych ujawnień.

Rozważenie znaczących zdarzeń po dniu bilansowym (zob. par. 26(d))

A43. Ponieważ biegły rewident nie wydaje raportu na temat źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, nie istnieje wymóg, aby biegły rewident przeprowadzał procedury w celu zidentyfikowania zdarzeń po dacie źródła, które wymagają korekty lub ujawnienia w takim źródle. Pomimo to konieczne jest, aby biegły rewident rozważył, czy jakiegokolwiek znaczące zdarzenia następujące po dacie źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, zwróciły uwagę biegłego rewidenta, które mogą wymagać odwołania do nich

⁹ Kodeks IESBA, paragraf 110.2.
MSUA 3420

lub ujawnienia w informacjach dodatkowych do informacji finansowych pro forma, aby uniknąć wprowadzania przez nie w błąd. Takie rozważania są oparte na przeprowadzeniu procedur zgodnie z niniejszym standardem lub na znajomości przez biegłego rewidenta jednostki i okoliczności zlecenia. Na przykład po dacie źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, jednostka mogła zawrzeć transakcję kapitałową polegającą na konwersji jej długu zamiennego na kapitał, czego nieujawnienie mogłoby skutkować tym, że informacje finansowe pro forma wprowadzałyby w błąd.

Istotna niespójność z innymi informacjami (zob. par. 27)

A44. Dalsze właściwe działanie, które biegły rewident może podjąć, jeżeli strona odpowiedzialna odmawia zmiany informacji finansowych pro forma lub innych informacji, jeżeli ma to zastosowanie, obejmuje np.:

- gdy jest to możliwe zgodnie z odnośnym prawem lub regulacją:
 - opisanie istotnej niespójności w raporcie biegłego rewidenta,
 - zmodyfikowanie opinii biegłego rewidenta,
 - odmowę wydania raportu lub wycofanie się ze zlecenia,
- uzyskanie porady prawnej.

Pisemne oświadczenia (zob. par. 28(a))

A45. W pewnych okolicznościach rodzaje występujących transakcji mogą wymagać od strony odpowiedzialnej wyboru polityk rachunkowości dla korekt pro forma, których jednostka wcześniej nie musiała sformułować, ponieważ nie dokonywała odnośnych transakcji. W takim przypadku biegły rewident może zażądać od strony odpowiedzialnej rozszerzenia pisemnych oświadczeń, aby zawierało potwierdzenie, że wybrane polityki rachunkowości stanowią przyjęte przez jednostkę polityki dla takich rodzajów transakcji.

Formułowanie opinii

Poświadczenie na temat dalszych kwestii wymagane przez odpowiednie prawo lub regulację (zob. par. 29)

A46. Stosowne prawo lub regulacja może wymagać od biegłego rewidenta wyrażenia opinii na temat kwestii innych niż ta, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów. W niektórych takich okolicznościach może nie być konieczne, aby biegły rewident przeprowadzał dodatkowe procedury. Na przykład stosowne prawo lub regulacja może wymagać od biegłego rewidenta wyrażenia opinii na temat, czy podstawa, na której strona odpowiedzialna skompilowała informacje finansowe pro forma, jest spójna z politykami rachunkowości jednostki. Zgodność z wymogami opisanymi w paragrafach 18 i 22(c) niniejszego standardu dostarcza podstawy do wyrażenia takiej opinii.

A47. W innych okolicznościach biegły rewident może potrzebować przeprowadzenia dodatkowych procedur. Rodzaj i zakres takich dodatkowych procedur będzie różny, zależnie od charakteru innych kwestii, na temat których stosowne prawo lub regulacja wymaga, aby biegły rewident wyraził opinię.

Stwierdzenie odpowiedzialności biegłego rewidenta za raport

A48. Stosowne prawo lub regulacja może wymagać, aby biegły rewident zawarł w raporcie biegłego rewidenta wyraźne stwierdzenie zapewniające lub potwierdzające odpowiedzialność biegłego rewidenta za raport. Zawarcie takiego dodatkowego prawnego lub regulacyjnego stwierdzenia w raporcie biegłego rewidenta nie jest niezgodne z wymogami niniejszego standardu.

Ujawnianie mających zastosowanie kryteriów (zob. par. 30)

A49. Strona odpowiedzialna nie musi powtarzać w informacjach dodatkowych towarzyszących informacjom finansowym pro forma kryteriów, które zostały określone przez stosowne prawo lub regulację, lub ogłoszone przez upoważnioną lub uznaną organizację stanowiącą standardy. Takie kryteria będą publicznie dostępne jako część systemu sprawozdawczego i są w związku z tym domniemane przy kompilacji informacji finansowych pro forma strony odpowiedzialnej.

A50. Gdy strona odpowiedzialna opracowała jakieś szczególne kryteria, konieczne jest, aby kryteria te zostały ujawnione w celu umożliwienia użytkownikom osiągnięcia prawidłowego zrozumienia tego, w jaki sposób informacje finansowe pro forma zostały skompilowane przez stronę odpowiedzialną.

Sporządzanie raportu atestacyjnego

Tytuł (zob. par. 35(a))

A51. Tytuł wskazujący, że raport jest raportem niezależnego biegłego rewidenta, np. „Raport atestacyjny niezależnego biegłego rewidenta na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie”, potwierdza że biegły rewident spełnił wszystkie stosowne wymogi etyczne odnośnie niezależności wymagane przez MSUA 3000.¹⁰ Odróżnia to raport niezależnego biegłego rewidenta od raportów wydanych przez inne osoby.

¹⁰ MSUA 3000, paragraf 4.
MSUA 3420

Adresat(-ci) (zob. par. 35(b))

A52. Stosowne prawo lub regulacja może określać adresata(-ów) raportu. Alternatywnie biegły rewident może uzgodnić z jednostką, jako część warunków zlecenia, kto będzie adresatem(-ami).

Akapit wprowadzający (zob. par. 35(c))

A53. Ponieważ informacje finansowe pro forma zostaną zawarte w prospekcie, który zawiera inne informacje, biegły rewident może rozważyć, jeżeli forma prezentacji pozwala, zawarcie odwołania, które identyfikuje sekcję, gdzie informacje finansowe pro forma są prezentowane. Pomaga to czytelnikom zidentyfikować informacje finansowe pro forma, do których odnosi się raport biegłego rewidenta.

Opinia (zob. par. 13(c), 35(h))

A54. To, czy do wyrażenia opinii w danym systemie prawnym jest używane sformułowanie „informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie [mające zastosowanie kryterial]”, czy też „informacje finansowe pro forma zostały prawidłowo skompilowane na wskazanej podstawie”, określane jest przez prawo lub regulację rządzącą wydawaniem raportów na temat informacji finansowych pro forma w danym systemie prawnym lub przez powszechnie akceptowaną praktykę w tym systemie prawnym.

A55. W niektórych systemach prawnych stosowne prawo lub regulacja mogą ustalać sformułowania opinii biegłego rewidenta w brzmieniu innym niż to przytoczone powyżej. W takim przypadku, może być konieczne, aby biegły rewident zastosował osąd, aby ustalić, czy przeprowadzenie procedur, o których mowa w niniejszym standardzie pozwoliłoby mu wyrazić opinię używając sformułowań określonych przez prawo lub regulację lub czy dalsze procedury byłyby konieczne.

A56. Gdy biegły rewident dojdzie do wniosku, że przeprowadzenie procedur, o których mowa w niniejszym standardzie byłoby wystarczające, aby umożliwić mu wyrażenie opinii z użyciem sformułowań określonych przez prawo lub regulację, może być właściwe uznanie takiego słownictwa jako ekwiwalentnego do dwóch alternatywnych sformułowań opinii wymienionych w niniejszym standardzie.

Przykładowy raport (zob. par. 35)

A57. Raport biegłego rewidenta z niezmodyfikowaną opinią został zamieszczony w Załączniku.

Załącznik
(zob. par. A57)

Przykładowy raport biegłego rewidenta z opinią niezmodyfikowaną

RAPORT ATESTACYJNY NIEZALEŻNEGO BIEGŁEGO REWIDENTA NA TEMAT KOMPILACJI INFORMACJI FINANSOWYCH PRO FORMA ZAWARTYCH W PROSPEKCIE

[Właściwy adresat(-ci)]

Raport na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie

Wykonaliśmy zlecenie atestacyjne mające na celu wydanie raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma spółki ABC sporządzonych przez [strona odpowiedzialna]. Informacje finansowe pro forma składają się z(-e) [sprawozdania pro forma z aktywów netto na dzień [data]], [rachunku zysków i strat pro forma za okres zakończony w dniu [data]], [sprawozdania z przepływów pieniężnych pro forma za okres zakończony w dniu [data]] oraz powiązanych informacji objaśniających [zamieszczonych na stronach xx-xx prospektu wydanego przez spółkę]. Mające zastosowanie kryteria, na podstawie których [strona odpowiedzialna] skompilowała informacje finansowe pro forma, zostały [wyszczególnione w [regulacja papierów wartościowych XX] oraz opisane w [nocie X]]/[opisane w nocie X]].

Informacje finansowe pro forma zostały skompilowane przez [strona odpowiedzialna], aby zilustrować wpływ [zdarzenie lub transakcja] [o których mowa w nocie X] na [sytuację finansową spółki na dzień *określ datę*] [oraz] [wynik finansowy spółki [oraz przepływy pieniężne] za okres zakończony *określ datę*], jak gdyby [zdarzenie lub transakcja] miał(-o)/(-a) miejsce na dzień [*określ datę*] [oraz *określ datę* wcześniejszą]. Jako część tego procesu informacje na temat [sytuacji finansowych], [wyniku finansowego] [oraz przepływów pieniężnych] spółki zostały pozyskane przez [strona odpowiedzialna] ze sprawozdań finansowych spółki [za okres zakończony [data]], na temat których [raport z [badania]/[przeglądu]]/[żaden raport z badania lub przeglądu nie] został wydany.¹¹

Odpowiedzialność [strona odpowiedzialna] za informacje finansowe pro forma

[Strona odpowiedzialna] jest odpowiedzialny za skompilowanie informacji finansowych pro forma na podstawie [mające zastosowanie kryteria].

¹¹ Gdy raport za badania lub przeglądu został zmodyfikowany, można zamieścić odwołanie, w którym miejscu w prospekcie modyfikacja została opisana.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Jesteśmy odpowiedzialni za wyrażenie opinii [zgodnie z [regulacja papierów wartościowych XX]] czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, przez [strona odpowiedzialna] na podstawie [mające zastosowanie kryteria].

Nasze zlecenie wykonaliśmy zgodnie z Międzynarodowym Standardem Usług Atestacyjnych (MSUA) 3420, *Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie*, wydanym przez Radę Międzynarodowych Standardów Badania i Usług Atestacyjnych. Standard ten wymaga, aby biegły rewident przestrzegał wymogów etycznych oraz zaplanował i przeprowadził procedury, aby uzyskać wystarczającą pewność, czy [strona odpowiedzialna] skompilowała, we wszystkich istotnych aspektach, informacje finansowe pro forma na podstawie [mające zastosowanie kryteria].

Dla celów tego zlecenia nie jesteśmy odpowiedzialni za aktualizowanie lub ponowne wydanie jakichkolwiek raportów lub opinii na temat jakichkolwiek historycznych informacji finansowych wykorzystanych przy kompilacji informacji finansowych pro forma, ani nie przeprowadziliśmy w trakcie tego zlecenia badania lub przeglądu informacji finansowych wykorzystanych przy kompilacji informacji finansowych pro forma.

Celem informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie jest wyłącznie zilustrowanie wpływu znaczącego zdarzenia lub transakcji na nieskorygowane informacje finansowe jednostki, jak gdyby zdarzenie zaistniało lub transakcja miała miejsce na datę wcześniejszą wybraną dla celów tej ilustracji. W związku z tym nie dostarczamy żadnej pewności, że rzeczywiste skutki zdarzenia lub transakcji na dzień [określ datę] byłyby takie, jak zaprezentowano.

Usługa poświadczająca o wystarczającej pewności polegająca na wydaniu raportu na temat, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów, wymaga przeprowadzania procedur, aby ocenić, czy mające zastosowanie kryteria wykorzystane przez [strona odpowiedzialna] przy kompilacji informacji finansowych pro forma stanowią wystarczającą podstawę dla prezentacji znaczących skutków dających się bezpośrednio przyporządkować do zdarzenia lub transakcji, oraz aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody dotyczące tego, czy:

- dokonane korekty pro forma właściwie odzwierciedlają skutek zastosowania tych kryteriów oraz
- informacje finansowe pro forma odzwierciedlają prawidłowe zastosowanie tych korekt do nieskorygowanych informacji finansowych.

Wybrane procedury są uzależnione od osądu biegłego rewidenta z uwzględnieniem zrozumienia przez biegłego rewidenta charakterystyki spółki, zdarzenia lub transakcji, w odniesieniu do których informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, oraz innych odpowiednich okoliczności zlecenia.

Zlecenie obejmuje również ocenę ogólnej prezentacji informacji finansowych pro forma.

Jesteśmy przekonani, że uzyskane przez nas dowody stanowią wystarczającą i odpowiednią podstawę do wyrażenia naszej opinii.

Opinia

Naszym zdaniem, [informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie [mające zastosowanie kryteria]]/[informacje finansowe pro forma zostały prawidłowo skompilowane na wskazanej podstawie].

Raport na temat innych wymogów prawnych i regulacyjnych

[Odpowiednie prawo lub regulacja może wymagać od biegłego rewidenta wyrażenia opinii na temat innych kwestii (zob. par. A46-A47). Forma i treść tej sekcji raportu biegłego rewidenta różni się w zależności od rodzaju takich innych obowiązków sprawozdawczych.]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3420

Rady Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) opublikowany przez Międzynarodową Federację Księgowych (IFAC) w lipcu 2012 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Krajową Izbę Biegłych Rewidentów (KIBR) w lipcu 2014 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3420* © 2012 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3420* © 2014 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC).

Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Assurance Engagements*
ISBN: 978-1-60815-122-6.