

Załącznik nr 2.5 do uchwały Nr 3436/52e/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 8 kwietnia 2019 r.

Material o charakterze edukacyjnym

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych
przyjętych**

uchwałą nr 2731/50a/2023 z dnia 5 maja 2023 r. (zmiany zaznaczone na fioletowo)

KRAJOWY STANDARD USŁUG ATESTACYJNYCH INNYCH NIŻ BADANIE I PRZEGLĄD 3420

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU USŁUG ATESTACYJNYCH 3420

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

MIEDZYNARODOWY 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. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSUA	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 inny materiał objaśniający	
Zakres niniejszego MSUA	A1
Cel informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie	A2-A3
Kompilacja informacji finansowych pro forma	A4-A5
Charakterystyka usługi atestacyjnej o racjonalnej 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 odczytywać w kontekście „Przedmowy do dokumentów międzynarodowych standardów i innych dokumentów dotyczących kontroli jakości, badań, przeglądów, innych usług atestacyjnych i usług pokrewnych”.

Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych (MSUA) 3420, „*Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie*”, należy odczytywać w kontekście „*Przedmowy do dokumentów międzynarodowych standardów zarządzania jakością, badania, przeglądu, innych usług atestacyjnych i pokrewnych*”.

Wprowadzenie

Zakres niniejszego standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Usług Atestacyjnych (MSUA) są usługi atestacyjne dające racjonalną pewność, których podejmuje się biegły rewident¹ wydający raport na temat kompilacji informacji finansowych pro forma przygotowanej przez stronę odpowiedzialną² i zawartych w prospekcie. MSUA ma zastosowanie, gdy:
 - takie raportowanie jest wymagane przez przepisy prawa lub regulację giełdy papierów wartościowych („odpowiednie przepisy prawa 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).

Charakter 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.
3. Przedmiotem niniejszego standardu nie są usługi niebędące 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 uzyskanie z tego źródła nieskorygowanych informacji finansowych, (zob. par. A4-A5)

¹ MSUA 3000 (zmieniony), „Usługi atestacyjne inne niż badania lub przeglądy historycznych informacji finansowych”, paragraf 12 (r).

² MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 12(y).

- sporządzenie 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 ujawnieniami.

Charakterystyka usługi atestacyjnej o racjonalnej pewności

6. Usługa atestacyjna o racjonalnej 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 i odpowiednie dowody na temat tego, czy: (zob. par. A6)

- wprowadzone korekty pro forma właściwie odzwierciedlają te kryteria 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 MSUA 3000 (zmienionym), innymi regulacjami zawodowymi oraz innymi wymogami

7. Wymaga się, aby biegły rewident przestrzegał MSUA 3000 (zmienionego) oraz niniejszego standardu podczas przeprowadzania usługi atestacyjnej w celu wydania raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w standardzie. Niniejszy standard uzupełnia, ale nie zastępuje MSUA 3000 (zmienionego) oraz rozwija, w jaki sposób MSUA 3000 (zmieniony) ma być stosowany w usługach atestacyjnych o racjonalnej pewności polegających na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie.

~~8. Zgodność z MSUA 3000 (zmienionym) wymaga między innymi zgodności z częściami A i B Kodeksu etyki zawodowych księgowych, wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych (Kodeks IESBA) związanych z usługami atestacyjnymi lub innymi zawodowymi wymogami lub wymogami nałożonymi przez przepisy prawa lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające³. Wymaga również, aby partner odpowiedzialny za zlecenie był członkiem firmy, która stosuje MSKJ 1⁴ lub inne zawodowe wymogi albo wymogi nałożone przez przepisy prawa lub regulację, które są tak samo wymagające jak MSKJ 1.~~

8. Zgodność z MSUA 3000 (zmienionym) wymaga między innymi zgodności z zapisami Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności), wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki

³—MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy 3(a), 20 i 34.

⁴—MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy 3(b) i 31(a). Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości (MSKJ) 1 „Kontrole jakości dla firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz zlecenia innych usług atestacyjnych i pokrewnych”.

(Kodeks IESBA) związanych z usługami atestacyjnymi lub innymi zawodowymi wymogami lub wymogami nałożonymi przez przepisy prawa lub regulację, które są co najmniej tak samo wymagające³. Wymaga również, aby partner odpowiedzialny za zlecenie był członkiem firmy, która stosuje MSZJ 1⁴ lub inne zawodowe wymogi albo wymogi zawarte w przepisach prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSZJ 1.

Data wejścia w życie

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

Cele

10. Celami biegłego rewidenta są:
- (a) uzyskanie racjonalnej pewności na temat tego, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, przez stronę odpowiedzialną na podstawie mających zastosowanie kryteriów oraz
 - (b) wydanie raportu zgodnego z ustaleniami biegłego rewidenta.

Definicje

11. Dla celów MSUA następujące pojęcia mają znaczenia 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 przepisy prawa lub regulację. Jeżeli 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 zasadami (polityką) rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami. (Zob. par. A15-A16)

Korekty pro forma zawierają odpowiednie informacje finansowe przedsiębiorstwa, które zostało lub ma zostać nabyte („podmiot nabywany”) lub przedsiębiorstwa, 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”).

³ MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy 3(a), 20 i 34.

⁴ MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy 3(b) i 31(a). Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością (MSZJ) 1 „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”.

- (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 strona trzecia powinna podejmować decyzję inwestycyjną.
- (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 (zmieniony)

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

Akceptacja zlecenia

13. Przed akceptacją zlecenia polegającego na wydaniu raportu na temat tego, czy informacje finansowe pro forma zawarte w prospekcie zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów, biegły rewident:
- (a) ustala, czy te osoby, które mają wykonać zlecenie łącznie posiadają odpowiednie kompetencje i możliwości, (zob. par. A10)
 - (b) na podstawie wstępnej wiedzy o okolicznościach zlecenia oraz rozmów ze stroną odpowiedzialną ustala, czy kryteria, których zastosowania oczekuje biegły rewident 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 przepisy prawa lub regulację, jeżeli taka istnieje, aby ustalić, czy 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, albo raport zawiera akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi, rozważa czy odpowiednie przepisy prawa lub regulacja zezwala,

* *Uw. tłum.* – Stosowane w MSUA w części określającej wymogi sformułowanie *practitioner shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej przez użycie słów *musi, ma, powinien itp.* nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSUA.

czy też nie, na wykorzystanie lub odwołanie się w raporcie biegłego rewidenta do zmodyfikowanej opinii z badania lub zmodyfikowanego wniosku z przeglądu lub raportu zawierającego akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi w odniesieniu do takich źródeł,

- (e) jeżeli historyczne informacje finansowe jednostki nigdy nie podlegały badaniu lub przeglądowi, rozważa czy może uzyskać 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 uzyskać 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:
 - (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 jednostek), takich jak zapisy, dokumentacja i inny materiał stosowny 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 jednostek.

Planowanie i wykonanie zlecenia

Ustalenie odpowiedności mających zastosowanie kryteriów

14. Biegły rewident ustala, czy mające zastosowanie kryteria są odpowiednie, jak wymaga tego MSUA 3000 (zmieniony),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)

⁵ MSUA 3000 (zmieniony), paragrafy 24(b)(ii) i A45.

- (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 zasadami (polityką) rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami oraz (zob. par. A15-A16)
 - (c) dokonano właściwej prezentacji i przedstawiono ujawnienia, 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 odnośnymi przepisami prawa lub regulacją oraz
 - (b) prawdopodobnie nie będą skutkować sporządzeniem informacji finansowych pro forma, wprowadzających 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 uzyskuje 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) ich struktury i sposobu finansowania,
 - (d) stosownej branży, wymogów 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 ich doboru oraz zastosowania zasad (polityki) 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)

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 ze źródła nieskorygowane informacje finansowe.

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 faktycznie dopuszczalne oraz (zob. par. A14, A33-A38)
 - (c) spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki oraz jej zasadami (polityką) rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami. (Zob. par. A15-A16)

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

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 lub w stosunku do takiego źródła mógł zostać wydany raport zawierający akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi. W takich okolicznościach, jeżeli odnośne przepisy prawa 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 zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe lub korekty pro forma nie są właściwe

24. Jeżeli, na podstawie przeprowadzonych procedur, biegły rewident zidentyfikuje, że strona odpowiedzialna:
 - (a) wykorzystwała 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 obliczeń zawartych w informacjach finansowych pro forma

- 25. Biegły rewident ustala, czy obliczenia 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 noty 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 zaczerpnięcia informacji ze źródła, z którego pozyskano nieskorygowane informacje finansowe, które mogą wymagać odwołania do nich lub ujawnienia ich 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 lub raportem atestacyjnym. 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, 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 i 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 przepisy prawa lub regulacja wyklucza publikację 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, jeżeli biegły rewident wyciąga wniosek, że zmodyfikowana opinia jest pomimo to właściwa zgodnie z MSUA 3000 (zmienionym), 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, odpowiednie przepisy prawa lub regulacja mogą 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 (zmienionym), stosuje on wymogi zawarte w MSUA 30006 (zmienionym) dotyczące opinii zmodyfikowanych.

Akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi

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 notach objaśniających. Miałyby to miejsce w przypadku, gdy w opinii biegłego rewidenta kwestia jest na tyle ważna, że jest ona kluczowa 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 ze zwróceniem uwagi w raporcie biegłego rewidenta, pod warunkiem, że uzyskał on wystarczające i odpowiednie dowody, że kwestia ta nie wpływa na to, czy informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie mających zastosowanie kryteriów. Taki akapit odwołuje się wyłącznie

⁶ MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 74.

do informacji zaprezentowanych lub ujawnionych w informacjach finansowych pro forma lub w towarzyszących notach objaśniających.

Sporządzanie raportu atestacyjnego

35. Raport biegłego rewidenta zawiera co najmniej 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,
 - (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 zaprezentowane,
 - (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 planował i przeprowadzał procedury, aby uzyskać racjonalną pewność odnośnie tego, czy strona odpowiedzialna skompilowała, we wszystkich istotnych aspektach, informacje finansowe pro forma na podstawie mających zastosowanie kryteriów,

- ~~(g) oświadczenie, że firma, której członkiem jest biegły rewident, stosuje MSKJ 1, lub inne zawodowe wymogi, lub wymogi przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1. Jeżeli biegły rewident nie jest zawodowym księgowym, oświadczenie identyfikuje zastosowane zawodowe wymogi lub wymogi przepisów prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSKJ 1,~~
- (g) oświadczenie, że firma, której członkiem jest biegły rewident, stosuje MSZJ 1, lub inne zawodowe wymogi, lub wymogi zawarte w przepisach prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSZJ 1. Jeżeli biegły rewident nie jest zawodowym księgowym, oświadczenie identyfikuje zastosowane zawodowe wymogi lub wymogi zawarte w przepisach prawa lub regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak MSZJ 1,
- (h) oświadczenie, że biegły rewident przestrzega niezależności oraz innych wymogów Kodeksu IESBA, lub innych zawodowych wymogów, albo wymogów nałożonych przez przepisy prawa lub regulacje, które są co najmniej tak samo wymagające jak części A i B Kodeksu IESBA związane ze zleceniami atestacyjnymi. Jeżeli biegły rewident nie jest zawodowym księgowym, oświadczenie identyfikuje zastosowane zawodowe wymogi lub wymogi nakładane przez przepisy prawa i regulacji, które są co najmniej tak samo wymagające jak Części A i B Kodeksu IESBA w powiązaniu ze zleceniem atestacyjnym,
- (i) oświadczenia, że:
- (i) usługa atestacyjna o racjonalnej 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 zaprezentowania znaczących skutków dających się bezpośrednio przyporządkować do zdarzenia lub transakcji oraz, aby uzyskać wystarczające i 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 i inne stosowne okoliczności zlecenia oraz
- (iii) zlecenie obejmuje również ocenę ogólnej prezentacji informacji finansowych pro forma,
- (j) opinia biegłego rewidenta wykorzystująca jedno z następujących sformułowań, które są uważane za równoważne, chyba że są inne wymagane przez przepisy prawa lub regulacje: (zob. par. A54-A56)
- (i) informacje finansowe pro forma zostały skompilowane, we wszystkich istotnych aspektach, na podstawie [mających zastosowanie kryteriów] lub
- (ii) informacje finansowe pro forma zostały prawidłowo skompilowane na wskazanej podstawie,

- (k) podpis biegłego rewidenta,
- (l) data raportu oraz
- (m) miejsce prowadzenia działalności przez biegłego rewidenta w danym systemie prawnym.

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Zakres niniejszego MSUA (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 odnośne noty 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 przedsiębiorstw 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 przedsiębiorstwa 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, na przykład 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 składników sprawozdania finansowego, takich jak sprawozdanie z sytuacji finansowej oraz sprawozdanie z całkowitych dochodów lub
 - informacji finansowych, które zostały odpowiednio skrócone na podstawie pełnego zestawu sprawozdania finansowego, na przykład, sprawozdanie dotyczące aktywów netto.

Charakterystyka usługi atestacyjnej o racjonalnej 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, na przykład, 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 spełniają wymogi, o których mowa w paragrafie 14.
- A9. Załączone noty objaśniające mogą zawierać pewne dodatkowe szczegóły dotyczące kryteriów, aby opisać, w jaki sposób ilustrują one skutki danego zdarzenia lub transakcji. Mogą one zawierać, na przykład:
- datę, na jaką zakłada się, że zdarzenie zaistniało lub transakcja miała miejsce,
 - podejście użyte do alokacji przychodów, kosztów ogólnych, aktywów i zobowiązań pomiędzy odpowiednie przedsiębiorstwa, 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 uświadomienie i zrozumienie stosownych zmian formalnych, zawodowych i postępu gospodarczego, w celu dostarczania kompetentnych profesjonalnych usług⁷. 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 odpowiednich przepisów prawa i regulacji związanych z papierami wartościowymi oraz dotyczących ich zmian,
 - zrozumienie wymogów dopuszczenia do publicznego obrotu na danej giełdzie papierów wartościowych oraz transakcji rynku kapitałowego, takich jak połączenia, nabycia oraz oferowanych papierów wartościowych,
 - znajomość procesu sporządzania prospektu i dopuszczenia do publicznego obrotu papierów wartościowych na giełdzie papierów wartościowych oraz
 - 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.

Odpowiedzialności stron odpowiedzialnej (Zob. par. 13(g))

- A11. Usługa, zgodnie z niniejszym standardem, jest wykonywana przy założeniu, że strona odpowiedzialna potwierdziła i rozumie, że ciąży na niej odpowiedzialności, o których mowa w paragrafie 13(g). W niektórych systemach prawnych, takie odpowiedzialności mogą zostać wyszczególnione w stosownych przepisach prawa lub regulacji. W innych,

⁷ Kodeks IESBA, paragrafy 130.1-130.3.

takie odpowiedzialności mogą być zdefiniowane w niewielkim stopniu lub wcale niezdefiniowane w przepisach prawa lub regulacji. 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
- (b) biegły rewident ma racjonalne oczekiwanie, że uzyska informacje konieczne dla wykonania zlecenia.

W związku z powyższym jest to fundamentalne założenie dla wykonania usługi. Aby uniknąć nieporozumienia, uzgadnia się ze stroną odpowiedzialną, iż potwierdza ona i rozumie, że ciążą na niej takie odpowiedzialności, jako część uzgadniania i dokumentowania warunków zlecenia zgodnie z wymogami MSUA 3000 (zmienionym)⁸.

- A12. Jeżeli przepisy prawa lub regulacja określają wystarczająco szczegółowo warunki zlecenia, biegły rewident musi tylko udokumentować fakt, że takie przepisy prawa lub regulacja mają zastosowanie oraz że strona odpowiedzialna potwierdza i rozumie swoje odpowiedzialności, o których 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 nie obejmują tych, 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 (na przykład zamknięcie zbędnych zakładów produkcyjnych po nabyciu).

Faktycznie dopuszczalne korekty (Zob. par. 14(b)(ii), 22(b))

- A14. Konieczne jest także, aby korekty pro forma były faktycznie dopuszczalne w celu dostarczenia wiarygodnej podstawy dla informacji finansowych pro forma. Możliwe jest obiektywne ustalenie faktycznie dopuszczalnych korekt. Źródła oparcia na faktach dla korekt pro forma obejmują, na przykład:

- 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,

⁸ MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 27.

- odpowiednie prawne lub regulacyjne działania, 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 zasadami (polityką) rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami (Zob. par. 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15. Aby informacje finansowe pro forma były sensowne, konieczne jest, aby korekty pro forma były spójne z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej jednostki oraz jej zasadami (polityką) rachunkowości zgodnymi z tymi ramowymi założeniami. W kontekście połączenia jednostek, na przykład, kompilowanie informacji finansowych pro forma na podstawie mających zastosowanie kryteriów obejmuje rozważania takich kwestii, jak:

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

A16. Rozważenie adekwatności zasad (polityki) 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 zasady (politykę) rachunkowości do wykorzystania w rachunkowości takich instrumentów finansowych zgodnie z mającymi u niej zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
- czy odpowiednio zastosowała ona takie zasady (politykę) 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 na przykład:

- wykorzystania niewłaściwego źródła, z którego pozyskano nieskorygowane informacje finansowe,
- pozyskania w nieprawidłowy sposób nieskorygowanych informacji finansowych z właściwego źródła,
- nieprawidłowego zastosowania zasad (polityki) rachunkowości w odniesieniu do korekt lub niedokonania korekt zgodnie z zasadami (polityką) rachunkowości jednostki,
- zaniechanie dokonania korekt wymaganych przez mające zastosowanie kryteria,
- dokonania korekty, która nie jest zgodna z mającymi zastosowanie kryteriami,
- błędów matematycznych lub pisarskich w obliczeniach informacji finansowych pro forma,
- nieodpowiednich, nieprawidłowych lub pominiętych ujawnień.

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

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

- kierowanie zapytań do strony odpowiedzialnej i innych osób w jednostce, zaangażowanego przy kompilowaniu informacji finansowych pro forma,
- kierowanie zapytań do innych właściwych stron, takich jak osoby sprawujące nadzór oraz doradcy jednostki,
- czytanie stosownej dokumentacji potwierdzającej, 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 na przykład:

- 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, na przykład, 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 przedsiębiorstw lub transakcji zbycia inwestycji obszary, które mogą powodować złożoność kompilacji informacji finansowych pro forma, obejmują alokację

przychodów, kosztów ogólnych oraz aktywów i pasywów pomiędzy właściwe przedsiębiorstwa. W związku z tym ważne jest, aby biegły rewident zrozumiał podejście strony odpowiedzialnej i kryteria takich alokacji oraz, aby noty objaśniające towarzyszące informacjom finansowym pro forma ujawniały te kwestie.

Charakterystyka jednostki oraz podmiotów nabywanych lub 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 branża gospodarcza. Podmiot zbywany może być osobą prawną, taką jak spółka zależna lub wspólne przedsięwzięcie, albo dającą się wyodrębnić działalnością niemającą osobowości prawnej w ramach jednostki, taką jak wydział, oddział lub branża gospodarcza.

A23. Biegły rewident może posiadać całościowe lub częściowe wymagane zrozumienie jednostki oraz wszelkich podmiotów nabywanych lub zbywanych i 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. Stosowne czynniki branżowe zawierają uwarunkowania branżowe, takie jak otoczenie konkurencyjne, relacje z dostawcami i klientami oraz rozwój technologiczny. Przykłady zagadnień, jakie może rozważyć biegły rewident:

- 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 zagadnień, które biegły rewident może rozważyć obejmują:

- szczególne praktyki rachunkowości w danej branży,
- ramowe założenia prawne i regulacyjne dla branży regulowanej,
- prawodawstwo i regulacja, które znacząco wpływają na jednostkę 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 zagranicznych kursów walutowych), polityka fiskalna, zachęty finansowe (na przykład, 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 i 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 odpowiedność 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 przepisy prawa 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 zasadami (polityką) 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 przekonania, że źródło, z którego pozyskano nieskorygowane informacje finansowe jest odpowiednie.

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 odpowiednością tego źródła. Czynniki, które mogą wpływać na rodzaj i zakres tych procedur obejmują na przykład:

- czy biegły rewident wcześniej przeprowadzał badanie lub przegląd historycznych informacji finansowych jednostki oraz wiedzę biegłego rewidenta o jednostce na podstawie tych zleceń,
- kiedy ostatnio historyczne informacje finansowe jednostki podlegały badaniu lub przeglądowi,
- czy informacje finansowe jednostki są przedmiotem okresowych przeglądów przez biegłego rewidenta, na przykład, 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 odpowiedniości źródła, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, obejmują:

- kierowanie zapytań do strony odpowiedzialnej na temat:
 - procesu, w ramach którego źródło zostało sporządzone oraz i stanowiącej jego podstawę rzetelności dokumentacji księgowej, z którą źródło jest zgodne lub uzgodnione,
 - czy transakcje zostały ujęte wszystkie,
 - czy źródło zostało sporządzone zgodnie z zasadami (polityką) rachunkowości jednostki,
 - czy wystąpiły jakiegokolwiek zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości od ostatniego okresu podlegającego badaniu lub przeglądowi, a jeżeli tak, w jaki sposób zostały ujęte takie zmiany,
 - 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 mogłyby 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 ze zrozumieniem przez biegłego rewidenta jednostki lub okoliczności zlecenia;
- porównanie źródła z korespondującymi 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 jednostki, która nigdy nie prowadziła działalności handlowej, jest mało prawdopodobne, aby stosowne przepisy prawa lub regulacja zezwoliły jednostce na wydanie prospektu, jeżeli jej historyczne informacje finansowe nigdy nie podlegały badaniu lub przeglądowi.

Uzyskanie dowodów dotyczących odpowiedniości korekt pro forma

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

A32. Biegły rewident w oparciu o wiedzę dotyczącą zrozumienia, 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 zestaw procedur takich jak:

- ocena racjonalności podejścia strony odpowiedzialnej do identyfikacji właściwych korekt pro forma, na przykład, metody wykorzystanej do identyfikacji odnośnych podziałów przychodów, kosztów ogólnych, aktywów i zobowiązań pomiędzy stosowne przedsiębiorstwa,
- kierowanie zapytań do odpowiednich stron podmiotu nabywanego, dotyczących podejścia do pozyskania informacji finansowych podmiotu nabywanego,
- ocena szczególnych aspektów stosownych kontraktów, umów lub innych dokumentów,
- kierowanie zapytań do doradców jednostki, 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 jednostki 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.

Faktyczne podstawy 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 podlegać badaniu lub przeglądowi. Źródło, z którego zostały pozyskane nieskorygowane informacje finansowe, dostarczy więc biegłemu rewidentowi podstawy do ustalenia, czy istnieje faktyczna podstawa dla informacji finansowych podmiotu zbywanego. W takim przypadku kwestie do rozważenia obejmują, na przykład, czy przychody i koszty przypisane do podmiotu zbywanego, które są zarejestrowane 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- 30 przy określaniu, czy informacje finansowe podmiotu zbywanego są faktycznie dopuszczalne.

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 faktycznie dopuszczalne, 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 stosowanej w praktyce rachunkowości i sprawozdawczości finansowej zgodnie z wymogami paragrafów 17(c) i (e) oraz konieczność

uzyskania przekonania, że informacje finansowe podmiotu nabywanego są faktycznie dopuszczalne.

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 odpowiednością tego źródła. Czynniki, które mogą wpływać na rodzaj i zakres tych procedur obejmują na przykład:

- czy biegły rewident wcześniej przeprowadzał badanie lub przegląd historycznych informacji finansowych podmiotu nabywanego oraz wiedzę biegłego rewidenta o podmiocie nabywanym uzyskaną 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, na przykład, 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 będzie 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 faktycznie dopuszczalne, obejmują:

- skierowanie zapytań do kierownictwa podmiotu nabywanego dotyczących:
 - procesu, w ramach którego źródło, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego, zostało sporządzone oraz rzetelności dokumentacji księgowej stanowiącej jego podstawę, 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 zasadami (polityką) rachunkowości podmiotu nabywanego,
 - czy wystąpiły jakiegokolwiek zmiany w zasadach (polityce) rachunkowości od ostatniego okresu podlegającego badaniu lub przeglądowi, a jeżeli tak, w jaki sposób zostały ujęte takie zmiany,
 - 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 mogłyby one wskazywać jakiegokolwiek kwestie dotyczące sporządzenia źródła, z którego zostały pozyskane informacje finansowe podmiotu nabywanego,

- potwierdzenie informacji przekazanych przez kierownictwo podmiotu nabywanego w odpowiedzi na zapytania biegłego rewidenta, gdy odpowiedzi wydają się niespójne ze zrozumieniem 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 kierownictwem podmiotu nabywanego.

Zmodyfikowana opinia z badania lub wniosek z przeglądu, albo akapit objaśniający ze zwróceniem uwagi 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 ze zwróceniem uwagi 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 sprawozdania finansowego jednostki, ponieważ nie ujawniono wynagrodzenia osób sprawujących nadzór, jak wymagają tego mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej. W takim przypadku, i gdy te sprawozdanie finansowe jest 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 na przykład:

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

Ocena prezentacji informacji finansowych pro forma

Wystrzeżenie się kojarzenia z informacją finansową wprowadzającą w błąd (Zob. par. 26(b))

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

- (a) zawierają istotnie nieprawdziwe lub wprowadzające w błąd stwierdzenia,
- (b) zawierają oświadczenia lub informacje przedstawione nierozważnie lub
- (c) pomijają lub ukrywają wymagane informacje, jeżeli takie pominięcie lub ukrycie mogłoby 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.

Tych lub innych szczególnych ujawnień mogą wymagać odnośne przepisy prawa lub regulacja.

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 lub ujawnienia w notach objaśniających 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 wiedzy biegłego rewidenta o jednostce i okolicznościach zlecenia. Na przykład po dacie źródła, z którego zostały pozyskane

⁹ Kodeks IESBA, paragraf 110.2.

nieskorygowane informacje finansowe, jednostka mogła zawrzeć transakcję kapitałową polegającą na konwersji jej zadłużenia (zobowiązania) 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 czynności, które biegły rewident może podjąć, jeżeli strona odpowiedzialna odmawia zmiany informacji finansowych pro forma lub innych informacji, jak odpowiednio obejmujące, na przykład.:

- gdy jest to możliwe zgodnie z odnośnym przepisem prawa 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 zasad (polityki) rachunkowości dla korekt pro forma, których jednostka wcześniej nie musiała formułować, ponieważ nie dokonywała odnośnych transakcji. W takim przypadku biegły rewident może zażądać od strony odpowiedzialnej rozszerzenia pisemnych oświadczeń, aby zawierały potwierdzenie, że wybrane zasady (polityka) rachunkowości stanowią przyjęte przez jednostkę zasady dla takich rodzajów transakcji.

Formułowanie opinii

Zapewnienie dotyczące dalszych kwestii wymagane przez odpowiednie przepisy prawa lub regulację (Zob. par. 29)

A46. Stosowne przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od biegłego rewidenta wyrażenia opinii dotyczących kwestii innych niż te, 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 przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od biegłego rewidenta wyrażenia opinii na temat, czy podstawa, na której strona odpowiedzialna skompilowała informacje finansowe pro forma, jest spójna z zasadami (polityką) 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 przepisy prawa lub regulacja wymagają, aby biegły rewident wyraził opinię.

Oświadczenie o odpowiedzialności biegłego rewidenta za raport

A48. Stosowne przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać, aby biegły rewident zawarł w raporcie biegłego rewidenta wyraźne oświadczenie zapewniające lub potwierdzające odpowiedzialność biegłego rewidenta za raport. Zawarcie takiego dodatkowego prawnego lub regulacyjnego oświadczenia 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 towarzyszących informacjach finansowych pro forma notach objaśniających kryteriów, które zostały określone przez stosowne przepisy prawa 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 domyślnie 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 uzyskania 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, na przykład, „Raport atestacyjny niezależnego biegłego rewidenta na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie”, potwierdza że biegły rewident spełnił wszystkie stosowne wymogi etyczne dotyczące niezależności wymagane przez MSUA 3000 (zmieniony)¹⁰. Odróżnia to raport niezależnego biegłego rewidenta od raportów wydanych przez inne osoby.

Adresat(ci) (Zob. par. 35(b))

- A52. Stosowne przepisy prawa lub regulacja mogą określać adresata(ów) raportu. Alternatywnie, biegły rewident może uzgodnić z jednostką, jako część warunków usługi, 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 identyfikującego 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 kryteriów]”, czy też „informacje finansowe pro forma zostały prawidłowo skompilowane na wskazanej podstawie”, ustalone jest przez przepisy prawa lub regulację określające wydawanie 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 przepisy prawa lub regulacja mogą określać 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 przeprowadzone procedury określone w niniejszym standardzie pozwoliłyby mu wyrazić

¹⁰ MSUA 3000 (zmieniony), paragraf 4.

opinię używając sformułowań określonych przez przepisy prawa lub regulację lub czy dalsze procedury byłyby konieczne.

A56. Gdy biegły rewident dojdzie do wniosku, że przeprowadzenie procedur określonych w niniejszym standardzie byłoby wystarczające, aby umożliwić mu wyrażenie opinii z użyciem sformułowań określonych przez przepisy prawa lub regulację, może być właściwe uznanie takiego słownictwa jako odpowiednika do dwóch możliwych sformułowań opinii wymienionych w niniejszym standardzie.

Przykładowy raport (Zob. par. 35)

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

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 nasze 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 not 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] [określonych 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 finansowej], [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 wydany¹.

Odpowiedzialność [strona odpowiedzialna] za informacje finansowe pro forma

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

Nasza niezależność i kontrola jakości

Nasza niezależność i zarządzanie jakością

~~Przestrzegaliśmy niezależności oraz innych wymogów etycznych Kodeksu Etyki Zawodowych Księgowych wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etycznych dla Zawodowych Księgowych, który oparto na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, zawodowych kompetencji oraz należytej staranności, poufności i profesjonalnego postępowania.~~

~~Firma stosuje Międzynarodowy Standard Kontroli Jakości 1² oraz odpowiednio utrzymuje kompleksowy system kontroli jakości obejmujący udokumentowane polityki i procedury dotyczące~~

¹ Gdy raport z badania lub przeglądu został zmodyfikowany, można zamieścić odwołanie, w którym miejscu w prospekcie modyfikacja została opisana.

² ~~MSKJ 1 "Kontrola jakości dla firm przeprowadzających badania i przeglądy sprawozdań finansowych oraz zlecenia innych usług atestacyjnych i pokrewnych".~~

~~przestrzegania wymogów etycznych, standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych.~~

Przestrzegaliśmy niezależności i innych wymogów etycznych Międzynarodowego kodeksu etyki zawodowych księgowych (w tym Międzynarodowych standardów niezależności) wydanego przez Radę Międzynarodowych Standardów Etyki dla Księgowych (Kodeks IESBA), opartego na podstawowych zasadach uczciwości, obiektywizmu, kompetencji zawodowych oraz należytej staranności, zachowania poufności i profesjonalnego postępowania.

Firma stosuje Międzynarodowy Standard Zarządzania Jakością ¹², który wymaga od firmy zaprojektowania, wdrożenia i działania systemu zarządzania jakością, w tym polityk lub procedur dotyczących przestrzegania wymogów etycznych, standardów zawodowych oraz mających zastosowanie wymogów prawnych i regulacyjnych.

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 zaplanował i przeprowadził procedury, aby uzyskać racjonalną 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 w trakcie tego zlecenia nie przeprowadziliśmy 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 żadnego zapewnienia, że rzeczywiste skutki zdarzenia lub transakcji na dzień [określ datę] byłyby takie, jak zaprezentowano.

Usługa atestacyjna o racjonalnej pewności polegająca na wydaniu raportu, 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 i odpowiednie dowody dotyczące tego, czy:

- dokonane korekty pro forma właściwie wyrażają skutek zastosowania tych kryteriów oraz

² MSZJ I „Zarządzanie jakością dla firm wykonujących badania lub przeglądy sprawozdań finansowych lub zlecenia innych usług atestacyjnych lub pokrewnych”.

- 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 dla naszej opinii.

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 przepisy prawa lub regulacja mogą wymagać od biegłego rewidenta wyrażenia opinii na temat innych kwestii (zob. par. A46-A47). Forma i treść tej sekcji raportu biegłego rewidenta będzie się różniła w zależności od rodzaju takich innych obowiązków sprawozdawczych.]

[Podpis biegłego rewidenta]

[Data raportu biegłego rewidenta]

[Adres biegłego rewidenta]

Niniejszy Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3420 *Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”.
Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Usług Atestacyjnych jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3420 *Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie* © 2016 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Usług Atestacyjnych 3420 *Usługi atestacyjne polegające na wydaniu raportu na temat kompilacji informacji finansowych pro forma zawartych w prospekcie* © 2019 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Assurance Engagements 3420 *Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus* opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume II*, ISBN: 978-1-60815-318-3

Aby uzyskać zgodę na powielanie, przechowywanie lub przesyłanie, albo w inny podobny sposób wykorzystywać niniejszy dokument, napisz na adres: Permissions@ifac.org