

MEDZINÁRODNÝ ŠTANDARD PRE ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY 3420

ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

(Účinný pre správy o uistení k 31. marcu 2013 alebo k neskoršiemu dátumu)

OBSAH

Úvod.....	Odsek
Rozsah pôsobnosti štandardu	1 – 8
Dátum účinnosti	9
Ciele	10
Definíci	11
Požiadavky	
ISAE 3000	12
Prijatie zákazky	13
Plánovanie a vykonávanie zákazky	14 – 27
Písomné vyhlásenia	28
Formulácia názoru	29 – 30
Forma názoru	31 – 34
Vypracovanie správy o uistení	35
Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály	
Rozsah pôsobnosti štandardu	A1
Účel pro forma finančných informácií uvedených v prospekte	A2 – A3
Zostavenie pro forma finančných informácií	A4 – A5
Povaha zákazky poskytujúcej primerané uistenie	A6
Definície	A7 – A9
Prijatie zákazky	A10 – A12
Plánovanie a vykonávanie zákazky	A13 – A44
Písomné vyhlásenia	A45
Formulácia názoru	A46 – A50
Vypracovanie správy o uistení	A51 – A57

ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO
FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

Príloha: Príklad správy audítora poskytujúceho služby s nemodifikovaným názorom

Medzinárodný štandard pre zákazky na uistovacie služby (ISAE) 3420 „Zákazky na uistovacie služby na vypracovanie správy o zostavení pro forma finančných informácií uvedených v prospekte“ treba posudzovať v kontexte „Predslovu k medzinárodným usmerneniam na kontrolu kvality, audit, preverenie, iné uistovacie a súvisiace služby“.

Úvod

Rozsah pôsobnosti štandardu

1. Tento Medzinárodný štandard pre zákazky na uisťovacie služby (ISAE) upravuje atestačné zákazky poskytujúce primerané uistenie, ktoré audítor poskytujúci služby¹ vykonáva, aby na ich základe vydal správu o pro forma finančných informáciách, ktoré zodpovedná strana² zostavila na účely prospektu. Tento štandard sa použije v nasledujúcich prípadoch:
 - vydanie takejto správy vyžaduje zákon o cenných papieroch alebo burzové predpisy („príslušné právne predpisy“) platné v jurisdikcii, v ktorej sa má prospekt vydať, alebo
 - vydanie takejto správy je v danej jurisdikcii všeobecne uznávanou praxou. (pozri: odsek A1)

Povaha povinností audítora poskytujúceho služby

2. Úlohou audítora poskytujúceho služby pri zákazkách vykonávaných na základe tohto štandardu nie je zostaviť pre danú účtovnú jednotku pro forma finančné informácie Túto povinnosť má výhradne zodpovedná strana. Jeho výhradnou povinnosťou je vydať správu o tom, či zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami.
3. Tento štandard neupravuje zákazky, ktoré nie sú zákazkami na uisťovacie služby a pri ktorých bol audítor poskytujúci služby účtovnou jednotkou poverený zostavením historickej účtovnej závierky.

Účel pro forma finančných informácií uvedených v prospekte

4. Pro forma finančné informácie slúžia v prospekte výhradne na ilustráciu vplyvu, ktorý by na neupravené finančné informácie účtovnej jednotky mala určitá významná udalosť alebo transakcia, ak by sa uskutočnila k skoršiemu dátumu zvolenému na ilustratívne účely. Na tieto ilustratívne účely sa v neupravených finančných informáciách vykonávajú pro forma úpravy. Výsledné pro forma finančné informácie nezohľadňujú skutočnú finančnú pozíciu účtovnej jednotky ani jej skutočnú finančnú výkonnosť alebo peňažné toky. (pozri: odseky A2 až A3)

Zostavenie pro forma finančných informácií

5. Pri zostavovaní pro forma finančných informácií zodpovedná strana zhromažďuje, triedi, sumarizuje a vykazuje finančné informácie ilustrujúce vplyv, ktorý by na neupravené finančné informácie účtovnej jednotky mala významná udalosť alebo transakcia, ak by sa uskutočnila k určitému zvolenému dátumu. Tento proces zahŕňa tieto kroky:
 - Identifikácia zdroja neupravených finančných informácií, ktoré budú použité na zostavenie pro forma finančných informácií, a získanie neupravených finančných informácií z tohto zdroja (pozri: odseky A4 až A5),

¹ ISAE 3000 (revidované znenie) „Zákazky na uisťovacie služby iné ako audit alebo preverenie historických finančných informácií“, odsek 12r)

² ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 12v)

ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

- Vykonanie pro forma úprav neupravených finančných informácií na účely, na ktoré majú pro forma finančné informácie slúžiť;
- .Vykázanie výsledných pro forma finančných informácií vrátane prílohy.

Povaha zákazky poskytujúcej primerané uistenie

6. Pri realizácii zákazky poskytujúcej primerané uistenie, ktorej cieľom je vydať správu o zostavení pro forma finančných informácií, vykonáva audítor poskytujúci služby postupy vymedzené týmto štandardom, aby na ich základe mohol posúdiť, či stanovené kritériá použité zodpovednou stranou na zostavenie pro forma finančných informácií poskytujú vhodné východisko na prezentáciu významného vplyvu, ktorý možno priamo pripísať určitej udalosti alebo transakcii, a aby mohol získať dostatočné a vhodné dôkazy o tom, či: (pozri: odsek A6)
- tieto kritériá sú vo vykonaných pro forma úpravách náležite zohľadnené,
 - výsledný pro forma stĺpec (pozri: odsek 11 (c)) svedčí o správnom upravení neupravených finančných informácií.

Súčasťou zákazky je aj zhodnotenie celkovej prezentácie pro forma finančných informácií. Naopak, jej súčasťou nie je vydanie aktualizovaných alebo nových správ alebo názorov na historické finančné informácie, ktoré boli použité na zostavenie pro forma finančných informácií, ani vykonanie auditu alebo preverky finančných informácií použitých na zostavenie pro forma finančných informácií.

Vzťah k ISAE 3000 (revidované znenie), ostatným odborným štandardom a iným požiadavkám

7. Pri vykonávaní zákazky na uistovacie služby, ktorej cieľom je vydať správu o zostavení pro forma finančných informácií uvedených v prospekte je odborník povinný dodržiavať požiadavky štandardu ISAE 3000 (revidované znenie), Tento štandard nenahrádza, ale len dopĺňa ISAE 3000 (revidované znenie), a rozširuje použitie štandardu ISAE 3000 (revidované znenie) pri zákazke poskytujúcej primerané uistenie, ktorej cieľom je vydať správu o zostavení pro forma finančných informácií uvedených v prospekte.
8. Podmienkou súladu so štandardom ISAE 3000 (revidované znenie) je okrem iného to, aby odborník dodržiaval časti A a B *Etického kódexu pre účtovných odborníkov* vydaného Radou pre medzinárodné etické štandardy pre účtovných odborníkov (ďalej len Kódex IESBA), týkajúce sa zákaziek na uistovacie služby, alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne.³ Tiež vyžaduje, aby partner zodpovedný za zákazku bol členom firmy, ktorá aplikuje ISQC 1⁴ alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako ISQC 1.

Dátum účinnosti

9. Tento štandard je účinný pre správy o uistení k 31. marcu 2013 alebo k neskoršiemu dátumu.

³ ISAE 3000 (revidované znenie), odseky 3a), 20 a 34

⁴ Odseky 3b) a 31a) štandardu ISAE 3000 (revidované znenie). Medzinárodný štandard na kontrolu kvality (ISQC) 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky ostatné uistovacie a súvisiace služby“

Ciele

10. Cieľom audítora poskytujúceho služby je:
- (a) získať primerané uistenie, že zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami,
 - (b) podať správu o zisteniach audítora poskytujúceho služby.

Definície

11. Na účely tohto ISAE majú nasledujúce pojmy význam uvedený nižšie:
- (a) Stanovené kritériá (*Applicable criteria*) – kritériá, ktoré zodpovedná strana uplatnila pri zostavovaní pro forma finančných informácií. Tieto kritériá môžu byť stanovené buď povereným alebo všeobecne uznávaným orgánom vydávajúcim štandardy, alebo právnymi predpismi. Ak nie sú stanovené žiadne kritériá, zodpovedná strana si ich určí sama. (pozri: odseky A7 až A9)
 - (b) Pro forma úpravy (*Pro forma adjustments*) – ide o tieto úpravy neupravených finančných informácií:
 - (i) úpravy, ktorých cieľom je ilustrovať vplyv, ktorý by mala významná udalosť alebo transakcia (ďalej len „udalosť“ alebo „transakcia“), ak by sa uskutočnila k skoršiemu dátumu zvolenému na ilustratívne účely,
 - (ii) úpravy, ktorých cieľom je zabezpečiť súlad pro forma finančných informácií s príslušným rámcom finančného výkazníctva relevantným pre danú účtovnú jednotku a s účtovnými pravidlami stanovenými týmto rámcom, ktoré účtovná jednotka uplatňuje. (pozri: odseky A15 až A16)

Pro forma úpravy sa týkajú finančných informácií podniku, ktorý bol alebo má byť predmetom akvizície („nadobúdaný podnik“), resp. podniku, ktorý bol alebo má byť predmetom predaja („predávaný podnik“), pričom tieto finančné informácie sa používajú na zostavenie pro forma finančných informácií („finančné informácie nadobúdaného alebo predávaného podniku“).
 - (c) Pro forma finančné informácie (*Pro forma financial information*) – finančné informácie uvedené spolu s úpravami na ilustráciu vplyvu, ktorý by na neupravené finančné informácie mala udalosť alebo transakcia, ak by sa uskutočnila k skoršiemu dátumu zvolenému na ilustratívne účely. Tento štandard predpokladá, že pro forma finančné informácie sú vykázané v týchto stĺpcoch: (a) neupravené finančné informácie, (b) pro forma úpravy, (c) výsledný pro forma stĺpec. (pozri: odsek A2)
 - (d) Prospekt (*Prospectus*) – dokument vydaný v súlade s požiadavkami právnych predpisov v súvislosti s cennými papiermi účtovnej jednotky, ktoré by podľa predpokladu mali byť predmetom investičných rozhodnutí tretej strany.
 - (e) Zverejnené finančné informácie (*Published financial information*) – verejne dostupné finančné informácie týkajúce sa účtovnej jednotky, nadobúdaného podniku alebo predávaného podniku.
 - (f) Neupravené finančné informácie (*Unadjusted financial information*) – finančné informácie účtovnej jednotky, na ktorých zodpovedná strana vykonáva pro forma úpravy. (pozri: odseky A4 až A5)

Požiadavky

ISAE 3000

12. Audítor poskytujúci služby nesmie vo svojej správe uviesť, že zákazka bola vykonaná v súlade s týmto štandardom, ak nedodrжал požiadavky tohto štandardu a štandardu ISAE 3000 (revidované znenie).

Prijatie zákazky

13. Skôr, ako audítor poskytujúci služby prijme zákazku, ktorej cieľom je vydať správu o tom, či pro forma finančné informácie boli vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami, je povinný:
- (a) rozhodnúť, či osoby, ktoré majú vykonať zákazku, disponujú kolektívne schopnosťami a kvalifikáciou (pozri: odsek A10),
 - (b) na základe predbežných poznatkov o okolnostiach zákazky a na základe diskusií so zodpovednou stranou určiť, či sú kritériá, ktoré očakáva, že sa budú aplikovať, vhodné a či nie je pravdepodobné, že pro forma finančné informácie budú z hľadiska účelu, na ktorý majú slúžiť, zavádzajúce,
 - (c) vyhodnotiť prípadný text názoru, ak je predpísaný právnymi predpismi, a rozhodnúť, či na základe postupov stanovených týmto štandardom bude pravdepodobne možné vyjadriť názor v predpísanom znení (pozri: odseky A54 až A56),
 - (d) v prípade, že zdroje, z ktorých pochádzajú neupravené finančné informácie a finančné informácie týkajúce sa všetkých nadobúdaných alebo predávaných podnikov, boli predmetom auditu alebo previerky a bol k nim vyjadrený modifikovaný názor audítora alebo záver z previerky, prípadne ak je v súvisiacej správe uvedený odsek so zdôraznením skutočnosti, posúdiť, či je v súlade s príslušnými právnymi predpismi možné, aby použil tento modifikovaný názor audítora alebo záver z previerky, prípadne správu s odsekom so zdôraznením skutočnosti, resp. aby sa na ne odvolával vo svojej správe,
 - (e) ak historické finančné informácie účtovnej jednotky nikdy neboli predmetom auditu ani previerky, posúdiť, či bude schopný získať o účtovnej jednotke a jej postupoch v oblasti účtovníctva a finančného výkazníctva dostatočné poznatky, aby zákazku mohol vykonať (pozri: odsek A31),
 - (f) v prípade, že udalosť alebo transakcia zahŕňa akvizíciu a historické finančné informácie nadobúdaného podniku nikdy neboli predmetom auditu ani previerky, posúdiť, či bude schopný získať o nadobudnutom podniku a jeho postupoch v oblasti účtovníctva a finančného výkazníctva dostatočné poznatky, aby mohol vykonať zákazku,
 - (g) získať súhlas zodpovednej strany, že uznáva a uvedomuje si svoju zodpovednosť za to, že: (pozri: odseky A11 až A12)
 - (i) ak nie sú stanovené kritériá verejne dostupné, primeraným spôsobom ich zverejní a popíše pre predpokladaných užívateľov;
 - (ii) pro forma finančné informácie zostaví v súlade so stanovenými kritériami

(iii) audítorovi poskytujúcemu služby zaistí:

- a. prístup k všetkým informáciám (vrátane informácií o nadobúdanom podniku (podnikoch), ktorých sa týka daná podniková kombinácia, ak sú potrebné na účely zákazky treba), ako sú záznamy, dokumentácia a ďalšie materiály, ktoré sú relevantné pre posúdenie toho, či boli pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami,
- b. ďalšie informácie, ktoré môže audítor poskytujúci služby od zodpovednej strany požadovať na účely zákazky na uistovacie služby,
- c. prístup k pracovníkom účtovnej jednotky a jej poradcom, od ktorých bude podľa názoru audítora poskytujúceho služby potrebné získať dôkazy na posúdenie toho, či boli pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami,
- d. prístup k relevantným pracovníkom nadobúdaného podniku (podnikov), ktorých sa týka daná podniková kombinácia, ak je to potrebné na účely zákazky.

Plánovanie a vykonávanie zákazky

Určenie vhodnosti stanovených kritérií

14. V súlade so štandardom ISAE 3000 (revidované znenie)⁵ je odborník povinný určiť, či sú stanovené kritériá vhodné, predovšetkým či spĺňajú aspoň tieto požiadavky:
 - (a) aby neupravené finančné informácie pochádzali zo správneho zdroja (pozri: odseky A4 až A5, A27),
 - (b) aby pro forma úpravy:
 - (i) priamo sa vzťahovali na udalosť alebo transakciu (pozri: odsek A13),
 - (ii) boli preukázateľné (pozri: odsek A14), <0}
 - (iii) boli v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva relevantným pre danú účtovnú jednotku a v súlade s účtovnými pravidlami stanovenými týmto rámcom, ktoré účtovná jednotka uplatňuje (pozri: odseky A15 až A16)
 - (c) aby boli informácie vhodným spôsobom vykázané v účtovných výkazoch a popísané v prílohe tak, aby im predpokladaní cieľoví používatelia porozumeli. (pozri: odseky A2–A3, A42)
15. Audítor poskytujúci služby ďalej posúdi, či:
 - (a) sú stanovené kritériá v súlade s príslušnými právnymi predpismi, resp. či s nimi nie sú v rozpore,
 - (b) je nepravdepodobné, že by pro forma finančné informácie mohli byť v dôsledku stanovených kritérií zavádzajúce.

Významnosť

⁵ ISAE 3000 (revidované znenie), odseky 24b), bod (ii) a A45

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO
FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

16. Pri plánovaní a realizácii zákazky je audítor poskytujúci služby v súvislosti s posudzovaním toho, či boli pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami, povinný vziať do úvahy hľadisko významnosti. (pozri: odseky A17 až A18)

Získavanie poznatkov o tom, ako zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie, a o ďalších okolnostiach zákazky

17. Audítor poskytujúci služby je povinný sa oboznámiť sa s týmito skutočnosťami: (pozri: odsek A19)
- (a) s udalosťou alebo transakciou, v súvislosti s ktorou sú pro forma finančné informácie zostavované,
 - (b) s tým, ako zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie (pozri: odseky A20 až A21),
 - (c) s charakterom účtovnej jednotky a všetkých nadobúdaných alebo predávaných podnikov vrátane: (pozri: odseky A22 až A23)
 - (i) ich prevádzkovej činnosti,
 - (ii) ich aktív a záväzkov,
 - (iii) ich organizačnej štruktúry a spôsobu financovania,
 - (d) s relevantnými odvetvovými, právnymi a regulačnými a ďalšími externými faktormi, ktoré sa týkajú účtovnej jednotky a všetkých nadobúdaných alebo predávaných podnikov (pozri: odseky A24 až A26),
 - (e) s príslušným rámcom finančného výkazníctva relevantným pre danú účtovnú jednotku a všetky nadobudnuté alebo predávané podniky a s ich postupmi v oblasti účtovníctva a finančného výkazníctva stanovenými týmto rámcom, vrátane výberu a uplatňovania účtovných pravidiel.

Získavanie dôkazov o správnosti zdroja, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie

18. Audítor poskytujúci služby je povinný určiť, či zodpovedná strana získala neupravené finančné informácie zo správneho zdroja. (pozri: odseky A27 až A28)
19. Ak o zdroji, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, neexistuje správa audítora ani správa o previerke, audítor poskytujúci služby je povinný vykonať postupy, prostredníctvom ktorých sa presvedčí o správnosti zdroja. (pozri: odseky A29 až A31)
20. Audítor poskytujúci služby je povinný určiť, či zodpovedná strana získala neupravené finančné informácie zo zdroja správnym spôsobom.

Získavanie dôkazov o správnosti pro forma úprav

21. Pri posudzovaní správnosti pro forma úprav je audítor poskytujúci služby povinný určiť, či zodpovedná strana identifikovala pro forma úpravy, ktoré je potrebné vykonať pre účely ilustrácie vplyvu, ktorý by udalosť alebo transakcia mala k dátumu, resp. za obdobie zvolené na ilustračné účely. (pozri: odsek A32)
22. Pri posudzovaní súladu pro forma úprav so stanovenými kritériami je audítor poskytujúci

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

služby povinný určiť, či pro forma úpravy:

- (a) sa priamo vzťahujú na udalosť alebo transakciu (pozri: odsek A13),
- (b) sú preukázateľné; ak boli predmetom pro forma úprav aj finančné informácie nadobúdaného alebo predávaného podniku, pričom o zdroji, z ktorého boli tieto finančné informácie získané, neexistuje správa audítora ani správa o previerke, auditor poskytujúci služby je povinný vykonať postupy, prostredníctvom ktorých sa presvedčí o preukázateľnosti týchto informácií (pozri: odseky A14, A33 až A38),
- (c) boli v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva relevantným pre danú účtovnú jednotku a v súlade s účtovnými pravidlami stanovenými týmto rámcom, ktoré účtovná jednotka uplatňuje (pozri: odseky A15 až A16).

Modifikovaný názor audítora alebo záver preverenia alebo odsek so zdôraznením skutočnosti s ohľadom na zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, alebo zdroj, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného alebo predávaného podniku

23. O zdroji, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie alebo o zdroji finančných informácií nadobúdaného alebo predávaného podniku mohol byť vydaný modifikovaný názor audítora alebo záver preverenia, prípadne správa s odsekom so zdôraznením skutočnosti. Ak príslušné právne predpisy nezakazujú použitie takeého zdroja, auditor poskytujúci služby v takejto situácii posúdi:
- (a) potenciálne dôsledky toho, či pro forma finančné informácie boli vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade s stanovenými kritériami (pozri: odsek A39),
 - (b) aké ďalšie vhodné opatrenia je potrebné prijať (pozri: odsek A40),
 - (c) či to má nejaký vplyv na jeho schopnosť vydať správu v súlade s podmienkami zákazky a tiež na túto správu.

Zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, je nesprávny alebo pro forma úpravy sú nesprávne

24. Ak auditor poskytujúci služby na základe vykonaných postupov zistí, že zodpovedná strana:
- (a) použila na získanie neupravených finančných informácií nesprávny zdroj, alebo
 - (b) opomenula pro forma úpravu, ktorá mala byť zahrnutá, vykonala pro forma úpravu, ktorá nie je v súlade so stanovenými kritériami, prípadne iným spôsobom nesprávne vykonala pro forma úpravu,

prediskutuje túto záležitosť so zodpovednou stranou. Ak nebude schopný dohodnúť sa s ňou na riešení danej záležitosti, rozhodne, aké ďalšie opatrenia treba prijať (pozri: odsek A40)

Získavanie dôkazov o výpočtoch v rámci pro forma finančných informácií

25. Auditor poskytujúci služby posúdi, či sú výpočty v rámci pro forma finančných informácií aritmeticky správne.

Zhodnotenie prezentácie pro forma finančných informácií

26. Auditor poskytujúci služby zhodnotí prezentáciu pro forma finančných informácií. V rámci

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

toho posúdi:

- (a) celkovú prezentáciu a štruktúru pro forma finančných informácií vrátane toho, či sú jasne odlíšené od historických alebo iných finančných informácií (pozri: odseky A2 až A3),
 - (b) či pro forma finančné informácie a súvisiaca príloha ilustrujú vplyv udalosti alebo transakcie spôsobom, ktorý nie je zavádzajúci (pozri: odsek A41),
 - (c) či sú pro forma finančné informácie doplnené vhodnou prílohou, aby im predpokladaní cieľoví používatelia porozumeli (pozri: odsek A42),
 - (d) či mu nie sú známe nejaké významné udalosti, ktoré nastali až po dátume zdroja, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, a ktoré by sa mali zohľadniť v pro forma finančných informáciách alebo zverejniť v súvisiacej prílohe (pozri: odsek A43).
27. Audítor poskytujúci služby je povinný sa oboznámiť aj s ostatnými informáciami uvedenými v prospekte, ktorý obsahuje pro forma finančné informácie, aby zistil, či medzi ostatnými informáciami a pro forma finančnými informáciami nie je významný nesúlad. Ak pri oboznamovaní sa s ostatnými informáciami zistí významný nesúlad alebo pri nich odhalí významné skreslenie skutočnosti, je povinný túto záležitosť prediskutovať so zodpovednou stranou. Ak je nutné vykonať nápravu a zodpovedná strana to odmietne, musí audítor poskytujúci služby prijať ďalšie vhodné opatrenia (pozri: odsek A44).

Písomné vyhlásenia

28. Audítor poskytujúci služby je povinný vyžiadať si od zodpovednej strany písomné vyhlásenie potvrdzujúce, že:
- (a) v súvislosti so zostavovaním pro forma finančných informácií identifikovala všetky pro forma úpravy, ktoré je potrebné vykonať na účely ilustrácie vplyvu, ktorý by udalosť alebo transakcia mala k dátumu, resp. za obdobie zvolené na ilustratívny účely (pozri: odsek A45),
 - (b) pro forma finančné informácie boli vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami.

Formulácia názoru

29. Audítor poskytujúci služby je povinný formulovať názor na to, či zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami (pozri: odseky A46 až A48).
30. Aby mohol audítor poskytujúci služby tento názor formulovať, musí vyjadriť záver, či získal dostatočné a vhodné dôkazy preukazujúce, že pri zostavovaní pro forma finančných informácií nedošlo k žiadnemu významnému opomenutiu a že pro forma úpravy neboli použité ani vykonané nesprávne.

Ak stanovené kritériá nie sú verejne dostupné, tento záver bude obsahovať zhodnotenie, či ich zodpovedná strana vhodným spôsobom zverejnila a opísala (pozri: odseky A49 až A50).

Forma názoru

Nemodifikovaný názor

31. Ak audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami, vyjadrí nemodifikovaný názor.

Modifikovaný názor

32. V mnohých jurisdikciách vylučujú príslušné právne predpisy vydanie prospektu s modifikovaným názorom na to, či boli pro forma finančné informácie zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami. Ak ide o takúto jurisdikciu a ak audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že v súlade so štandardom ISAE 3000 (revidované znenie) je napriek tomu vhodné vyjadriť modifikovaný názor, prediskutuje túto záležitosť so zodpovednou stranou. Ak zodpovedná strana odmietne vykonať potrebné zmeny, audítor poskytujúci služby:
- (a) neposkytne správu,
 - (b) odstúpi od zákazky, alebo
 - (c) zväži využitie právneho poradenstva.
33. V niektorých jurisdikciách príslušné právne predpisy nevylučujú vydanie prospektu s modifikovaným názorom na to, či pro forma finančné informácie boli vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami. Ak ide o takú jurisdikciu a ak audítor poskytujúci služby dospeje k záveru, že v súlade so štandardom ISAE 3000 (revidované znenie) je vhodné vyjadriť modifikovaný názor, splní požiadavky ISAE 3000 (revidované znenie)⁶ upravujúce modifikované názory.

Odsek so zdôraznením skutočnosti

34. V niektorých prípadoch môže audítor poskytujúci služby považovať za potrebné upozorniť používateľa svojej správy na záležitosť vykázanú v pro forma finančných informáciách alebo v sprievodných vysvetľujúcich poznámkach. Je to tak v prípade záležitostí, ktoré sú podľa jeho názoru také dôležité, že sú základným predpokladom pochopenia zo strany používateľov, či boli pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami. Ak audítor poskytujúci služby získa dostatočné a vhodné dôkazy preukazujúce, že záležitosť nemá vplyv na to, či boli pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami, doplní do svojej správy odsek so zdôraznením skutočnosti. Tento odsek sa bude týkať výhradne informácií prezentovaných alebo zverejnených v pro forma finančných informáciách alebo v sprievodných vysvetľujúcich poznámkach.

Vypracovanie správy o uistení

35. Správa, ktorú audítor poskytujúci služby vydá, musí obsahovať minimálne tieto základné prvky (pozri: odsek A57):
- (a) Názov, z ktorého jasne vyplýva, že ide o nezávislú správu o uistení (pozri: odsek A51).
 - (b) Prijemcu, resp. príjemcov správy v súlade s podmienkami zákazky (pozri: odsek A52).

⁶ ISAE 3000, odseky 51 až 52

ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO
FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

- (c) Úvodné odseky identifikujúce (pozri: odsek A53):
 - (i) pro forma finančné informácie,
 - (ii) zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, a či o tomto zdroji bola zverejnená správa audítora alebo správa o previerke,
 - (iii) obdobie, za ktoré, resp. dátum, ku ktorému boli pro forma finančné informácie zostavené,
 - (iv) stanovené kritériá, na základe ktorých zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie, a zdroj týchto kritérií.
- (d) Vyhlásenie, že za zostavenie pro forma finančných informácií v súlade so stanovenými kritériami zodpovedá zodpovedná strana.
- (e) Popis povinností audítora poskytujúceho služby vrátane vyhlásenia, že:
 - (i) povinnosťou audítora poskytujúceho služby je vyjadriť názor na to, či zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami,
 - (ii) povinnosťou audítora poskytujúceho služby na účely tejto zákazky nie je vydať aktualizovanú alebo novú správu alebo názor v súvislosti s historickými finančnými informáciami, ktoré boli použité na zostavenie pro forma finančných informácií, a audítor poskytujúci služby v priebehu tejto zákazky nevykonával audit ani previerku historických finančných informácií, ktoré boli použité na zostavenie pro forma finančných informácií,
 - (iii) pro forma finančné informácie uvedené v prospekte slúžia výhradne na ilustráciu vplyvu, ktorý by na neupravené finančné informácie účtovnej jednotky mala určitá významná udalosť alebo transakcia, ak by sa uskutočnila k skoršiemu dátumu zvolenému na ilustratívne účely. Audítor poskytujúci služby teda neposkytuje žiadne uistenie, že skutočný výsledok udalosti alebo transakcie k danému dátumu bude zodpovedať prezentovaným údajom.
- (f) Vyhlásenie, že zákazka bola vykonaná v súlade so štandardom ISAE 3420 *Zákazky na uistovacie služby na vypracovanie správy o zostavení pro forma finančných informácií uvedených v prospekte* a že v súlade s týmto štandardom je audítor poskytujúci služby povinný dodržiavať etické požiadavky a naplánovať a vykonať postupy, prostredníctvom, ktorých získa primerané uistenie, či zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami.
- (g) Vyhlásenie, že firma, ktorej je audítor členom, aplikuje ISQC 1 alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako ISQC 1. Ak odborník nie je audítorom, vo vyhlásení sa majú identifikovať uplatňované odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako ISQC 1.
- (h) Vyhlásenie, že audítor dodržiava požiadavky na nezávislosť a ostatné etické požiadavky kódexu IESBA, týkajúce sa zákaziek na uistovacie služby, alebo iné odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako časti A a B kódexu IESBA. Ak odborník nie je audítorom, vo vyhlásení sa majú identifikovať uplatňované odborné požiadavky resp. požiadavky vyžadované legislatívou, ktoré sú aspoň tak isto prísne ako časti A a B kódexu IESBA, týkajúce sa zákaziek na uistovacie služby.

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

- (i) Vyhlásenie, že:
- (i) súčasťou zákazky poskytujúcej primerané uistenie, ktorej cieľom je vydať správu o tom, či pro forma finančné informácie boli vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami, sú aj postupy, ktoré slúžia na posúdenie toho, či stanovené kritériá použité zodpovednou stranou na zostavenie pro forma finančných informácií poskytujú vhodné východisko na prezentáciu významného vplyvu, ktorý možno priamo pripísať určitej udalosti alebo transakcii, a na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov o tom, či:
 - tieto kritériá sú vo vykonaných pro forma úpravách náležite zohľadnené,
 - pro forma finančné informácie svedčia o správnom vykonaní úprav neupravených finančných informácií,
 - (ii) výber postupov je vecou úsudku audítora poskytujúceho služby a zohľadňuje jeho poznatky o charaktere účtovnej jednotky, o udalosti alebo transakcii, v súvislosti s ktorou boli pro forma finančné informácie zostavené, a ďalšie relevantné okolnosti zákazky,
 - (iii) súčasťou zákazky je aj zhodnotenie celkovej prezentácie pro forma finančných informácií.
- (j) Pokiaľ právne predpisy neustanovujú inak, názor audítora poskytujúceho služby s použitím jednej z dvoch nasledujúcich formulácií, ktoré sa považujú za rovnocenné (pozri: odseky A54 až A56):
- (i) pro forma finančné informácie boli vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so [stanovené kritériá], alebo
 - (ii) pro forma finančné informácie boli náležite zostavené v súlade s uvedenými východiskami.
- (k) Podpis audítora poskytujúceho služby,
- (l) Dátum vydania správy,
- (m) Sídlo v jurisdikcii, kde audítor poskytujúci služby pôsobí.

Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Rozsah pôsobnosti štandardu (pozri: odsek 1)

A1. Tento štandard neupravuje prípady, keď sú pro forma finančné informácie poskytnuté v rámci účtovnej závierky účtovnej jednotky v súlade s požiadavkami príslušného rámca finančného výkazníctva.

Účel pro forma finančných informácií uvedených v prospekte (pozri: odseky 4, 11(c), 14(c), 26(a))

A2. Pro forma finančné informácie sú doplnené súvisiacimi vysvetľujúcimi poznámkami, ktoré často zverejňujú záležitosti uvedené v odseku A42.

A3. Pro forma finančné informácie môžu byť v prospekte prezentované rôznym spôsobom

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

v závislosti od povahy udalosti alebo transakcie a od toho, ako zodpovedná strana zamýšľa ilustrovať vplyv tejto udalosti alebo transakcie na neupravené finančné informácie účtovnej jednotky

Účtovná jednotka môže napríklad pred prvou verejnou ponukou akcií uskutočniť akvizíciu niekoľkých podnikov. V takom prípade sa môže zodpovedná strana rozhodnúť prezentovať pro forma výkaz čistých aktív na ilustráciu vplyvu akvizícií na finančnú pozíciu účtovnej jednotky a na kľúčové pomerové ukazovatele, ako je ukazovateľ zadlženosti, ako keby sa kombinácia účtovnej jednotky s nadobudnutým podnikmi uskutočnila k skoršiemu dátumu. Zodpovedná strana sa tiež môže rozhodnúť zostaviť pro forma výkaz ziskov a strát, na ilustráciu výsledkov hospodárenia, ktoré by účtovná jednotka mohla dosiahnuť za účtovné obdobie končiacie sa k zvolenému dátumu. V týchto situáciách je možné povahu pro forma finančných informácií vyjadriť názvami ako „pro forma výkaz čistých aktív k 31. decembru 20X1“ a „pro forma výkaz ziskov a strát za rok končiaci sa 31. decembra 20X1“.

Zostavenie pro forma finančných informácií

Neupravené finančné informácie (pozri: odseky 5, 11 (f), 14 (a))

- A4. Zdrojom, z ktorého budú pochádzať neupravené finančné informácie, budú v mnohých prípadoch verejne dostupné finančné informácie, napríklad riadna alebo priebežná účtovná závierka.
- A5. Neupravené finančné informácie môžu v závislosti od spôsobu, akým sa zodpovedná strana rozhodne ilustrovať vplyv udalosti alebo transakcie, zahŕňať buď:
- jeden alebo viac účtovných výkazov, napríklad výkaz o finančnej situácii a výkaz komplexných výsledkov, alebo
 - finančné informácie zostavené vhodným skrátením kompletnej účtovnej závierky, napríklad výkaz čistých aktív.

Povaha zákazky poskytujúcej primerané uistenie (pozri: odsek 6)

- A6. Spojenie „náležite zostavené“ použité v tomto štandarde na opísanie pro forma finančných informácií znamená, že zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami.

Definície

Stanovené kritériá (pozri: odsek 11(a))

- A7. Ak neexistujú kritériá na zostavenie pro forma finančných informácií, zodpovedná strana si ich vytvorí sama, napríklad na základe praxe v konkrétnom hospodárskom odvetví alebo na základe kritérií zavedených v nejakej inej jurisdikcii, pričom túto skutočnosť zverejní v prílohe.
- A8. Stanovené kritériá na zostavenie pro forma finančných informácií budú za daných okolností vhodné, ak budú spĺňať požiadavky vymedzené v odseku 14.
- A9. Sprievodné vysvetľujúce poznámky môžu obsahovať ďalšie podrobnosti o kritériách popisujúce, akým spôsobom kritériá ilustrujú vplyvy konkrétnej udalosti alebo

transakcie. Môže ísť napríklad o tieto podrobnosti:

- dátum, ku ktorému sa udalosť alebo transakcia mala podľa predpokladu uskutočniť,
- metóda použitá na alokáciu výnosov, režijných nákladov, aktív a pasív medzi jednotlivé podniky v rámci predajnej transakcie.

Prijatie zákazky

Schopnosti a kvalifikácia potrebné na vykonanie zákazky (pozri: odsek 13(a))

A10. V súlade s Kódexom IESBA je audítor poskytujúci služby povinný udržiavať si zodpovedajúce odborné vedomosti a zručnosti vrátane povedomia a poznatkov o relevantným technickom, profesijným a ekonomickom vývoji, aby mohol poskytovať kvalifikované odborné služby⁷. Schopnosti a kvalifikácie relevantné pre vykonanie zákazky zahŕňajú v kontexte požiadaviek Kódexu IESBA okrem iného:

- znalosť ekonomického odvetvia, v ktorom účtovná jednotka pôsobí, a skúsenosti s ním;
- znalosť príslušných právnych predpisov týkajúcich sa cenných papierov a ich zmien,
- znalosť pravidiel kótovania príslušnej burzy cenných papierov a transakcií na kapitálovom trhu, ako sú fúzie, akvizície a verejné ponuky akcií,
- informovanosť o procese prípravy prospektu a o kótovaní cenných papierov na burze cenných papierov,
- znalosť rámcov finančného vykazovania použitých pri zostavení zdrojov, z ktorých pochádzajú neupravené finančné informácie, prípadne, ak je to relevantné, zdrojov, z ktorých pochádzajú finančné informácie týkajúce sa nadobúdaného podniku.

Povinnosti zodpovednej strany (pozri: odsek 13 (g))

A11. Zákazka realizovaná v súlade s týmto štandardom je založená na predpoklade, že zodpovedná osoba uznala a uvedomuje si, že má povinnosti vymedzené v odseku 13 (g). V niektorých jurisdikciách môžu byť tieto povinnosti špecifikované príslušným právnym predpisom, inde môžu byť zákonom alebo iným právnym predpisom upravené len v obmedzenej miere, prípadne vôbec nie. Zákazka na uistovacie služby, ktorej cieľom je vydať správu o tom, či pro forma finančné informácie boli vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami, je založená na predpoklade, že:

- (a) úloha audítora poskytujúceho služby nezahŕňa prevzatie zodpovednosti za zostavenie týchto informácií,
- (b) existuje reálny predpoklad, že audítor poskytujúci služby získa informácie potrebné na vykonanie zákazky.

Tento predpoklad má pre vykonanie zákazky zásadný význam. Aby sa predišlo nedorozumeniam, v súlade so štandardom ISAE 3000 (revidované znenie)⁸ sa so zodpovednou stranou v rámci dojednaní a zaznamenania podmienok zákazky uzatvára

⁷ Kódex IESBA, odseky 130.1 až 130.3

⁸ ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 27

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

dohoda o tom, že uznáva a uvedomuje si tieto povinnosti.

A12. Ak sú podmienky zákazky dostatočne podrobne upravené zákonom alebo právnym predpisom, auditor poskytujúci služby uvedie iba fakt, že zákazka sa riadi týmto zákonom alebo právnym predpisom a že zodpovedná strana uznáva a uvedomuje si svoje povinnosti vymedzené v odseku 13 (g).

Plánovanie a vykonávanie zákazky

Posúdenie vhodnosti stanovených kritérií

Priamo priraditeľné úpravy (pozri: odseky 14 (b) (i), 22 (a))

A13. Pro forma úpravy sa musia dať priamo priradiť k udalosti alebo transakcii, aby nedošlo k tomu, že pro forma finančné informácie budú zohľadňovať záležitosti, ktoré nie sú výhradne dôsledkom udalosti, resp. nie sú neoddeliteľnou súčasťou transakcie. Medzi priamo priraditeľné úpravy nepatria tie, ktoré sa týkajú budúcich udalostí alebo ktoré závisia od úkonov vykonaných po dokončení transakcie, a to ani v prípade, že tieto úkony sú pre účtovnú jednotku kľúčovým faktorom uzatvorenia transakcie (napríklad zatvorenie nepotrebných prevádzok po akvizícii).

Preukázateľné úpravy (pozri: odseky 14 (b) (ii), 22 (b))

A14. Pro forma úpravy musia byť preukázateľné, aby mohli slúžiť ako spoľahlivý základ pro forma finančných informácií. Preukázateľné úpravy sú tie, ktoré možno objektívne preukázať. Zdrojmi objektívne preukazujúcimi pro forma úpravy sú napríklad:

- kúpno-predajné zmluvy,
- dokumenty o financovaní udalosti alebo transakcie, napríklad úverové zmluvy,
- nezávislé znalecké posudky,
- iné dokumenty týkajúce sa udalosti alebo transakcie,
- zverejnené účtovné závierky,
- iné finančné informácie zverejnené v prospekte,
- relevantné právne alebo regulačné úkony, napríklad v daňovej oblasti,
- pracovné zmluvy,
- úkony osôb poverených spravovaním.

Úpravy v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva relevantným pre danú účtovnú jednotku a jej účtovnými pravidlami v tomto rámci (pozri: odseky 11 (b) (ii), 14 (b) (iii), 22 (c))

A15. Podmienkou zmysluplnosti pro forma finančných informácií je súlad pro forma úprav s príslušným rámcom finančného výkazníctva relevantným pre danú účtovnú jednotku a jej účtovnými pravidlami v tomto rámci. Ak napríklad ide o podnikovú kombináciu, pri zostavovaní pro forma finančných informácií v súlade so stanovenými kritériami sa okrem iného posudzuje:

- to, či existujú rozdiely medzi účtovnými pravidlami uplatňovanými nadobúdaným podnikom a účtovnými pravidlami uplatňovanými účtovnou jednotkou,
- to, či účtovné pravidlá pre transakcie uskutočnené nadobúdaným podnikom, ktoré

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

účtovná jednotka doteraz nikdy neuskutočňovala, sú totožné s pravidlami, ktoré by pri takýchto transakciách použila účtovná jednotka v súlade so svojim príslušným rámcom finančného výkazníctva a s ohľadom na konkrétne okolnosti.

A16. V niektorých prípadoch je nutné posúdiť aj správnosť účtovných pravidiel účtovnej jednotky. Účtovná jednotka môže napríklad v rámci udalosti alebo transakcie prvýkrát ponúknuť emisiu komplexných finančných nástrojov. V takejto situácii môže byť potrebné posúdiť:

- to, či zodpovedná strana zvolila na účtovanie o týchto finančných nástrojoch správne účtovné pravidlá, ktoré sú v súlade s príslušným rámcom finančného výkazníctva,
- to, či tieto pravidlá správne uplatnila pri zostavovaní pro forma finančných informácií.

Významnosť (pozri: odsek 16)

A17. Významnosť v súvislosti s posudzovaním toho, či boli pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami, nezávisí od jediného kvantitatívneho ukazovateľa. Závisí od veľkosti a povahy – či už zámerného, alebo neúmyselného – vynechania alebo nesprávneho uplatnenia prvku použitého na zostavenie pro forma finančných informácií, ako to opisuje odsek A18. Posudzovanie aspektov týkajúcich sa veľkosti a povahy vynechania alebo nesprávneho uplatnenia môže závisieť napríklad od:

- kontextu udalosti alebo transakcie,
- účelu, na ktorý sa pro forma finančné informácie zostavujú,
- okolností zákazky.

Určujúcim faktorom môže byť veľkosť alebo povaha záležitosti, prípadne kombinácia oboch.

A18. Riziko, že audítor poskytujúci služby neposúdi pro forma finančné informácie ako zostavené vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami, vzniká v prípadoch, keď existujú skutočnosti svedčiace napríklad o tom, že:

- neupravené finančné informácie pochádzajú z nesprávneho zdroja,
- neupravené finančné informácie pochádzajú zo správneho zdroja, ale boli získané nesprávnym spôsobom,
- účtovné pravidlá účtovnej jednotky sa pri vykonávaní úprav uplatnili nesprávne, resp. úpravy nie sú v súlade s týmito pravidlami,
- neboli vykonané úpravy, ktoré je potrebné na účely stanovených kritérií vykonať,
- boli vykonané úpravy, ktoré nie sú v súlade so stanovenými kritériami,
- výpočty týkajúce sa pro forma finančných informácií obsahujú matematickú alebo tlačovú chybu,
- nedostatočné, nesprávne alebo neúplné zverejnené informácie v prílohe.

Získavanie poznatkov o tom, ako zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie, a o ďalších okolnostiach zákazky (pozri: odsek 17)

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO
FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

A19. Tieto poznatky môže audítor poskytujúci služby získať prostredníctvom postupov zahŕňajúcich napríklad:

- získavania informácií od zodpovednej strany a ďalších pracovníkov účtovnej jednotky podieľajúcich sa na zostavení pro forma finančných informácií,
- získavanie informácií od príslušných osôb, ako sú osoby poverené spravovaním a poradcovia účtovnej jednotky,
- oboznámenie sa s príslušnou podpornou dokumentáciou, napríklad so zmluvami a dohodami,
- oboznámenie sa so zápisnicami zo zasadnutí osôb poverených spravovaním.

Spôsob, akým zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie (pozri: odsek 17 (b))

A20. Poznatky o spôsobe, akým zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie, môže audítor poskytujúci služby získať napríklad posúdením:

- zdroja, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie,
- opatrení, ktoré zodpovedná strana prijala, aby mohla:
 - získať z daného zdroja neupravené finančné informácie,
 - identifikovať správne pro forma úpravy, napríklad akým spôsobom zodpovedná strana získala finančné informácie nadobúdaného podniku na účely zostavenia pro forma finančných informácií,
- kompetentnosť zodpovednej strany na zostavenie pro forma finančných informácií,
- charakteru a rozsahu dohľadu, ktorý zodpovedná strana vykonáva nad ostatnými pracovníkmi účtovnej jednotky podieľajúcimi sa na zostavení pro forma finančných informácií,
- prístupu zodpovednej strany k identifikácii obsahu prílohy zverejnenej na podporu pro forma finančných informácií.

A21. Medzi oblasti, ktoré môžu zvýšiť zložitosť zostavenia pro forma finančných informácií pri podnikovej kombinácii alebo predaji časti podniku, patrí rozdelenie príjmov, režijných nákladov a aktív a záväzkov medzi jednotlivé subjekty. Preto je dôležité, aby audítor poskytujúci služby vedel, akým spôsobom zodpovedná strana k tomuto rozdeleniu pristúpila a aká kritériá uplatnila, a aby tieto záležitosti zverejnil vo vysvetľujúcich poznámkach k pro forma finančným informáciám.

Charakter účtovnej jednotky a nadobúdaného alebo predávaného podniku (pozri: odsek 17 (c))

A22. Nadobúdaným podnikom môže byť subjekt zapísaný v obchodnom registri alebo samostatne identifikovateľná prevádzka, ktorá je súčasťou iného subjektu a ktorá nie je zapísaná v obchodnom registri, napríklad divízia, organizačná zložka alebo časť podniku. Predávaným podnikom môže byť subjekt zapísaný v obchodnom registri, napríklad dcérska spoločnosť alebo spoločný podnik, alebo samostatne identifikovateľná prevádzka, ktorá je súčasťou iného subjektu a ktorá nie je zapísaná v obchodnom registri, napríklad divízia, organizačná zložka alebo časť podniku.

A23. Audítor poskytujúci služby môže mať všetky požadované poznatky o účtovnej jednotke a nadobúdaných alebo predávaných podnikoch a ich prostredí, resp. časť týchto

poznatkov, ak vykonal audit alebo previerku ich finančných informácií.

Relevantné odvetvové, právne, regulačné a ďalšie externé faktory (pozri: odsek 17 (d))

A24. K relevantným odvetvovým faktorom patria podmienky v danom hospodárskom odvetví, napríklad konkurenčné prostredie, dodávateľsko-odberateľské vzťahy a technologický vývoj. Audítor poskytujúci služby môže zohľadniť napríklad:

- trh a konkurenciu vrátane dopytu, kapacít a cenovej konkurencie,
- obchodnú prax bežnú v danom odvetví,
- cyklickú alebo sezónnu činnosť,
- výrobnú technológiu súvisiacu s výrobkami účtovnej jednotky.

A25. Relevantné právne a regulačné faktory zahŕňajú právne a regulačné prostredie. Okrem iného to zahŕňa príslušný rámec finančného výkazníctva, v súlade s ktorým účtovná jednotka, prípadne nadobúdaný podnik zostavujú pravidelné finančné informácie, a právne a politické prostredie. Audítor poskytujúci služby môže zohľadniť napríklad:

- účtovné postupy špecifické pre dané odvetvie,
- právny a regulačný rámec regulovaného odvetvia,
- právne a iné predpisy, ktoré majú významný vplyv na prevádzkovú činnosť účtovnej jednotky, prípadne nadobúdaného alebo predávaného podniku, vrátane priameho dohľadu,
- zdanenie,
- štátnu politiku, ktorá v súčasnosti ovplyvňuje podnikateľskú činnosť účtovnej jednotky, prípadne nadobúdaného alebo predávaného podniku, napríklad monetárnu politiku (vrátane kontrol v devízovej oblasti), fiškálnu politiku, investičné stimuly (napr. štátne dotačné programy) a clá alebo obmedzenia v oblasti obchodu,
- požiadavky v oblasti ochrany životného prostredia, ktoré majú vplyv na dané odvetvie a činnosť účtovnej jednotky, prípadne nadobúdaného alebo predávaného podniku.

A26. K ďalším externým faktorom, ktoré majú vplyv na účtovnú jednotku, prípadne na nadobúdaný alebo predávaný podnik, a ktoré audítor poskytujúci služby môže zohľadňovať, patria všeobecné ekonomické podmienky, úrokové sadzby a dostupnosť financovania, inflácia alebo revalvácia meny.

Získavanie dôkazov o správnosti zdroja, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie

Relevantné faktory (pozri: odseky 14 (a), 18)

A27. Faktory, ktoré ovplyvňujú správnosť zdroja neupravených finančných informácií, zahŕňajú to, či o tomto zdroji existuje správa audítora alebo správa o previerke, a to, či:

- použitie tohto zdroja je povolené alebo stanovené príslušným právnym predpisom, povolené príslušnou burzou cenných papierov, kde sa prospekt zaregistruje, prípadne je na danom trhu bežným zvykom a praxou,
- tento zdroj je jednoznačne identifikovateľný

ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO
FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

- tento zdroj predstavuje v kontexte danej udalosti alebo transakcie primerané východisko na zostavenie pro forma finančných informácií vrátane toho, či je v súlade s účtovnými pravidlami účtovnej jednotky a či bol zostavený k správne dátumu, resp. za správne obdobie.

A28. Zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, mohol byť predmetom správy audítora alebo správy o previerke vydané iným audítorm poskytujúcim služby. To však nijako nezmenšuje povinnosť audítora poskytujúceho služby vydávajúceho správu podľa tohto štandardu oboznámiť sa v súlade s požiadavkami odseku 17 (c) a (e) s účtovnou jednotkou a jej postupmi v oblasti účtovníctva a finančného výkazníctva a uistiť sa, že neupravené finančné informácie boli získané zo správneho zdroja.

O zdroji, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, neexistuje správa audítora ani správa o previerke (pozri: odsek 19)

A29. Ak o zdroji, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, neexistuje správa audítora ani správa o previerke, musí audítor poskytujúci služby vykonať postupy, prostredníctvom ktorých posúdi jeho správnosť. Charakter a rozsah týchto postupov bude závisieť napríklad od týchto faktorov:

- od toho, či audítor poskytujúci služby v minulosti vykonal audit alebo previerku historických finančných informácií účtovnej jednotky, a od jeho poznatkov o účtovnej jednotke, ktoré na základe takejto zákazky získal,
- od toho, v akej nedávnej minulosti bol vykonaný audit alebo previerka historických finančných informácií účtovnej jednotky,
- od toho, či sú finančné informácie účtovnej jednotky predmetom pravidelných previerok vykonávaných audítorm poskytujúcim služby, napríklad na účely splnenia oznamovacej povinnosti voči regulačným orgánom.

A30. Aj keď samotný zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, nebol predmetom auditu ani previerky, je pravdepodobné, že účtovná závierka účtovnej jednotky za obdobie bezprostredne predchádzajúce tomu, za ktoré bol zostavený zdroj neupravených finančných informácií, bola predmetom auditu alebo previerky. Zdrojom, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, môže byť napríklad priebežná účtovná závierka, ktorá nebola auditovaná ani preverená, zatiaľ čo riadna účtovná závierka účtovnej jednotky za bezprostredne predchádzajúci finančný rok mohla byť predmetom auditu. Postupy, ktoré v tomto prípade môže audítor poskytujúci služby s ohľadom na faktory uvedené v odseku A29 vykonávať na účely posúdenia správnosti zdroja, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, zahŕňajú:

- získavanie informácií od zodpovednej strany:
 - o procese použitom na zostavenie zdroja a o spoľahlivosti podkladových účtovných záznamov, s ktorými je zdroj odsúhlasený a zosúladený,
 - o tom, či boli zaúčtované všetky transakcie,
 - o tom, či bol zdroj zostavený v súlade s účtovnými pravidlami účtovnej jednotky,
 - o tom, či od posledného auditovaného alebo prevereného účtovného obdobia nastali zmeny v účtovných pravidlách, a ak áno, akým spôsobom boli riešené,
 - o tom, ako zodpovedná strana vyhodnotila riziko významnej nesprávnosti

zdroja v dôsledku podvodu,

- o dôsledku zmien v obchodnej alebo prevádzkovej činnosti účtovnej jednotky,
- posúdenie zistení auditu alebo previerky bezprostredne predchádzajúcich riadnych alebo priebežných finančných informácií, ak audítor poskytujúci služby vykonal ich audit alebo previerku, vrátane toho, či tieto zistenia môžu svedčiť o problémoch so zostavením zdroja, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie,
- potvrdenie informácií, ktoré poskytla zodpovedná strana audítorovi poskytujúcemu služby ako odpovede na jeho otázky, ak tieto odpovede nie sú v súlade s poznatkami audítora poskytujúceho služby o účtovnej jednotke a o okolnostiach zákazky,
- porovnanie zdroja s korešpondujúcimi finančnými informáciami za predchádzajúce účtovné obdobie, prípadne s bezprostredne predchádzajúcimi riadnymi alebo priebežnými finančnými informáciami a prediskutovanie významných zmien so zodpovednou stranou.

Historické finančné informácie neboli nikdy auditované ani preverené (pozri: odsek 13 (e))

A31. Je nepravdepodobné, že by príslušný právny predpis umožnil vydanie prospektu účtovnej jednotke, ktorej historické finančné informácie neboli nikdy predmetom auditu ani previerky, s výnimkou prípadov, keď účtovná jednotka bola založená na účely danej transakcie a nikdy nevykazovala žiadnu obchodnú činnosť.

Získavanie dôkazov o správnosti pro forma úprav

Identifikácia správnych pro forma úprav (pozri: odsek 21)

A32. Dôkazy, že zodpovedná strana správne identifikovala potrebné pro forma úpravy, môže audítor poskytujúci služby na základe svojich poznatkov o tom, ako zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie, a o ďalších okolnostiach zákazky, získať kombináciou napríklad týchto postupov:

- posúdenie primeranosti prístupu zodpovednej strany k identifikácii správnych pro forma úprav, napríklad metóda identifikácie správneho rozdelenia príjmov, režijných nákladov a aktív a záväzkov medzi jednotlivé subjekty,
- získavanie informácií od príslušných osôb z nadobúdaného podniku o prístupe k získaniu jeho finančných informácií,
- posúdenie konkrétnych aspektov príslušných zmlúv, dohôd a iných dokumentov,
- získavanie informácií od poradcov účtovnej jednotky o špecifických aspektoch udalosti alebo transakcie a súvisiacich zmlúv a dohôd, ktoré sú relevantné pre identifikáciu správnych úprav,
- zhodnotenie relevantných analýz a pracovných výkazov vypracovaných zodpovednou stranou a ďalšími pracovníkmi účtovnej jednotky podieľajúcimi sa na zostavení pro forma finančných informácií,
- získanie dôkazov o dohľade, ktorý zodpovedná strana vykonáva nad ďalšími pracovníkmi účtovnej jednotky podieľajúcimi sa na zostavení pro forma finančných informácií,

ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO
FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

- vykonávanie analytických postupov

Preukázateľnosť finančných informácií nadobúdaného alebo predávaného podniku, ktoré sú predmetom pro forma úprav (pozri: odsek 22 (b))

Finančné informácie predávaného podniku

A33. V prípade predaja budú finančné informácie predávaného podniku odvodené z rovnakého zdroja, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, pričom tento zdroj bude zvyčajne predmetom auditu alebo previerky. Ako východisko pre určenie preukázateľnosti finančných informácií predávaného podniku zo strany audítora poskytujúceho služby bude teda slúžiť zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie. Audítor poskytujúci služby bude v týchto prípadoch posudzovať napríklad to, či príjmy a výdavky pripadajúce na predávaný podnik a vykázané na konsolidovanej úrovni boli správne premietnuté v pro forma úpravách.

A34. Ak zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, nebol predmetom auditu ani previerky, môže audítor poskytujúci služby pri určovaní preukázateľnosti finančných informácií predávaného podniku postupovať podľa usmernenia odsekov A29 až A30.

Finančné informácie nadobúdaného podniku

A35. Zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie nadobúdaného podniku, mohol byť predmetom auditu alebo previerky. Ak bol zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie nadobúdaného podniku auditovaný alebo preverený audítorm poskytujúcim služby, budú finančné informácie nadobúdaného podniku preukázateľné, s ohľadom na akékoľvek dôsledky vyplývajúce z okolností uvedených v odseku 23.

A36. Zdroj, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného podniku, mohol byť auditovaný alebo preverený iným audítorm poskytujúcim služby. To však nijako nezmenšuje povinnosť audítora poskytujúceho služby vydávajúceho správu podľa tohto štandardu oboznámiť sa v súlade s požiadavkami odseku 17 (c) a (e) s nadobúdaným podnikom a jeho postupmi v oblasti účtovníctva a finančného výkazníctva a uistiť sa, že jeho finančné informácie sú preukázateľné.

A37. Ak zdroj, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného podniku, nebol auditovaný ani preverený, musí audítor poskytujúci služby vykonať postupy, prostredníctvom ktorých posúdi jeho správnosť. Charakter a rozsah týchto postupov bude závisieť napríklad od týchto faktorov:

- od toho, či audítor poskytujúci služby v minulosti vykonal audit alebo previerku historických finančných informácií nadobúdaného podniku, a od jeho poznatkov o nadobúdanom podniku, ktoré na základe takejto zákazky získal,
- od toho, v akej nedávnej minulosti bol vykonaný audit alebo previerka historických finančných informácií nadobúdaného podniku,
- od toho, či sú finančné informácie nadobúdaného podniku predmetom pravidelných previerok vykonávaných audítorm poskytujúcim služby, napríklad na účely splnenia oznamovacej povinnosti voči regulačným orgánom.

A38. Aj keď samotný zdroj, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného podniku,

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

nebol predmetom auditu ani previerky, je pravdepodobné, že účtovná závierka nadobúdaného podniku za obdobie bezprostredne predchádzajúce tomu, za ktoré bol zostavený zdroj, z ktorého finančné informácie pochádzajú, bola predmetom auditu alebo previerky. Postupy, ktoré v tomto prípade môže audítor poskytujúci služby s ohľadom na faktory uvedené v odseku A37 vykonať na účely posúdenia preukázateľnosti finančných informácií nadobúdaného podniku, zahŕňajú

- získavanie informácií od manažmentu nadobúdaného podniku:
 - o procese použitom na zostavenie zdroja, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného podniku, a o spoľahlivosti podkladových účtovných záznamov, s ktorými je zdroj odsúhlasený alebo zosúladený,
 - o tom, či boli zaúčtované všetky transakcie,
 - o tom, či bol zdroj, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného podniku, zostavený v súlade s jeho účtovnými pravidlami,
 - o tom, či od posledného auditovaného alebo prevereného účtovného obdobia nastali zmeny v účtovných pravidlách, a ak áno, akým spôsobom boli riešené,
 - o tom, ako vedenie nadobúdaného podniku vyhodnotilo riziko významnej nesprávnosti zdroja, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného podniku, v dôsledku podvodu,
 - o dôsledku zmien v obchodnej alebo prevádzkovej činnosti nadobúdaného podniku,
- posúdenie zistení auditu alebo previerky bezprostredne predchádzajúcich riadnych alebo priebežných finančných informácií, ak audítor poskytujúci služby vykonal ich audit alebo previerku, vrátane toho, či tieto zistenia môžu svedčiť o problémoch so zostavením zdroja, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného podniku,
- potvrdenie informácií, ktoré pri získavaní informácií poskytol manažment nadobúdaného podniku, ak jeho odpovede na otázky audítora poskytujúceho služby nie sú v súlade s poznatkami, ktoré má audítor poskytujúci služby o nadobúdanom podniku a okolnostiach zákazky,
- porovnanie zdroja, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného podniku s korešpondujúcimi finančnými informáciami za predchádzajúce účtovné obdobie, prípadne s bezprostredne predchádzajúcimi riadnymi alebo priebežnými finančnými informáciami a prediskutovanie významných zmien s manažmentom nadobúdaného podniku.

Modifikovaný názor audítora alebo záver previerky alebo odsek so zdôraznením skutočnosti s ohľadom na zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, alebo zdroj, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného alebo predávaného podniku

Potenciálne dôsledky (pozri: odsek 23 (a))

A39. Nie všetky modifikované názory audítora, závery previerky či odseky so zdôraznením skutočnosti v súvislosti so zdrojom, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie alebo so zdrojom, z ktorého pochádzajú finančné informácie nadobúdaného alebo predávaného podniku, budú mať nutne vplyv na to, či je možné zostaviť pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach v súlade so

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

stanovenými kritériami. Dôvodom vyjadrenia podmieneného názoru audítora na účtovnú závierku účtovnej jednotky mohlo byť napríklad to, že nezverejnila informácie o odmeňovaní osôb poverených spravovaním, ako to vyžaduje príslušný rámec finančného výkazníctva. Ak v takomto prípade slúži účtovná závierka ako zdroj neupravených finančných informácií, táto podmienenosť nemusí mať vplyv na možnosť zostavenia pro forma výkazu čistých aktív alebo výkazu ziskov a strát vo všetkých významných súvislostiach v súlade so stanovenými kritériami

Ďalšie vhodné opatrenia (pozri: odseky 23 (b), 24)

A40. Ďalšie vhodné opatrenia, ktoré môže audítor poskytujúci služby prijať, zahŕňajú napríklad:

- v súvislosti s požiadavkami stanovenými odsekom 23 (b):
 - prediskutovanie záležitosti so zodpovednou stranou,
 - upozornenie na modifikovaný názor audítora, záver previerky alebo odsek so zdôraznením skutočnosti v správe audítora poskytujúceho služby, ak to príslušné právne predpisy umožňujú a ak podľa odborného úsudku audítora poskytujúceho služby ide o dostatočne relevantnú a dôležitú skutočnosť pre používateľov pro forma finančných informácií,
- v súvislosti s požiadavkami stanovenými odsekom 24, ak to príslušné právne predpisy umožňujú, modifikáciu názoru audítora poskytujúceho služby,
- ak to príslušné právne predpisy umožňujú, odmietnutie vydania správy alebo odstúpenie od zákazky,
- vyhľadanie právnej pomoci.

Zhodnotenie prezentácie pro forma finančných informácií

Nespájanie so zavádzajúcimi finančnými informáciami (pozri: odsek 26 (b))

A41. V súlade s Etickým kódexom IESBA nesmie byť audítor poskytujúci služby vedome spájaný so správami, priznaniami, oznámeniami ani inými informáciami, o ktorých sa domnieva, že:⁹

- (a) obsahujú tvrdenie, ktoré je významne nepravdivé alebo zavádzajúce,
- (b) obsahujú tvrdenia alebo informácie, ktoré sú nedbalo spracované, alebo
- (c) vynechávajú alebo zastierajú požadované informácie, pričom toto vynechanie alebo zastieranie je zavádzajúce.

Prílohy k pro forma finančným informáciám (pozri: odseky 14 (c), 26 (c))

A42. V prílohe môže byť vhodné zverejniť napríklad:

- charakter a účel pro forma finančných informácií vrátane charakteru udalosti alebo transakcie a dátumu, ku ktorému sa mala podľa predpokladu uskutočniť,
- zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, a či o tomto zdroji bola zverejnená správa audítora alebo správa o previerke,
- pro forma úpravy vrátane popisu a vysvetlenia jednotlivých úprav; pri finančných

⁹ Etický kódex IESBA, odsek 110.2

ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

informáciách nadobúdaného a predávaného podniku zdroj, z ktorého informácie pochádzajú, a či o ňom bola zverejnená správa audítora alebo správa o previerke,

- ak nie sú verejne dostupné, popis stanovených kritérií, v súlade s ktorými boli pro forma finančné informácie zostavené,
- vyhlásenie, že pro forma finančné informácie slúžia výhradne pre ilustratívne účely a vzhľadom na svoj charakter nepredstavujú skutočnú finančnú pozíciu, finančnú výkonnosť alebo peňažné toky účtovnej jednotky.

Príslušné právne predpisy môžu vyžadovať zverejnenie týchto alebo iných konkrétnych informácií v prílohe.

Posúdenie významných následných udalostí (pozri: odsek 26 (d))

A43. Keďže predmetom správy audítora poskytujúceho služby nie je zdroj, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, nie je audítor poskytujúci služby povinný vykonať postupy na určenie udalostí po dátume, ku ktorému bol zostavený zdroj, ktoré si vyžadujú úpravu alebo zverejnenie v prílohe tohto zdroja. Je však potrebné, aby audítor poskytujúci služby posúdil, či sa nedozvedel o významných udalostiach po dátume zostavenia zdroja, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, na ktoré je potrebné odkázať alebo ktoré je potrebné zverejniť vo vysvetľujúcich poznámkach k pro forma finančným informáciám, aby tieto neboli zavádzajúce. Toto posúdenie vychádza z postupov, ktoré audítor poskytujúci služby vykonáva podľa tohto štandardu, a z poznatkov, ktoré má o účtovnej jednotke a o okolnostiach zákazky. Ak napríklad účtovná jednotka uzatvorí po dátume zostavenia zdroja, z ktorého pochádzajú neupravené finančné informácie, kapitálovú transakciu, v rámci ktorej budú jej vydané konvertibilné dlhopisy konvertované na akcie, mohli by byť pro forma finančné informácie v prípade jej nezverejnenia zavádzajúce.

Významný nesúlad s inými informáciami (pozri: odsek 27)

A44. Ak zodpovedná strana odmietne revidovať pro forma finančné informácie, prípadne iné informácie, môže audítor poskytujúci služby prijať napríklad tieto opatrenia:

- ak to príslušné právne predpisy umožňujú:
 - popísanie významného nesúladu vo svojej správe,
 - vyjadrenie modifikovaného názoru,
 - odmietnutie vydania správy alebo odstúpenie od zákazky,
- vyžiadanie právnej pomoci.

Písomné vyhlásenia (pozri: odsek 28 (a))

A45. Zodpovedná strana musí v niektorých prípadoch vzhľadom na typ predmetných transakcií zvoliť pre pro forma úpravy účtovné pravidlá, ktoré účtovná jednotka predtým nemusela formulovať, pretože žiadne takéto transakcie nemala. Audítor poskytujúci služby si v takom prípade môže od zodpovednej strany vyžadať, aby mu v písomnom vyhlásení potvrdila, že zvolené účtovné pravidlá sú pravidlami, ktoré účtovná jednotka prijala pre tieto typy transakcií.

Formulácia názoru

Uistenie o ďalších požiadavkách stanovených právnymi predpismi (pozri: odsek 29)

A46. Audítor poskytujúci služby môže byť v súlade s príslušnými právnymi predpismi povinný vyjadriť názor nielen na to, či boli pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami, ale aj na ďalšie skutočnosti.

V niektorých prípadoch nebude musieť v tejto súvislosti vykonať žiadne ďalšie postupy. Príslušné právne predpisy môžu napríklad vyžadovať, aby vyjadril názor na to, či východiská, na základe ktorých zodpovedná strana zostavila pro forma finančné informácie, sú v súlade s účtovnými pravidlami účtovnej jednotky. Pri vyjadrovaní názoru na takúto skutočnosť audítor poskytujúci služby postupuje v súlade s odsekmi 18 a 22 (c) tohto štandardu.

A47. V iných prípadoch môže byť audítor poskytujúci služby nútený vykonať ďalšie postupy. Ich charakter a rozsah bude závisieť od charakteru udalosti, na ktorú je audítor poskytujúci služby v súlade s príslušnými právnymi predpismi povinný vyjadriť názor.

Vyhlásenie o zodpovednosti audítora poskytujúceho služby za správu

A48. Audítor poskytujúci služby môže byť v súlade s príslušnými právnymi predpismi povinný uviesť vo svojej správe vyhlásenie, v ktorom potvrdí svoju zodpovednosť za túto správu. Takéto právne vyhlásenie v správe audítora poskytujúceho služby neodporuje ustanoveniam tohto štandardu.

Zverejnenie stanovených kritérií (pozri: odsek 30)

A49. Ak sú stanovené kritériá predpísané príslušnými právnymi predpismi alebo vyhlásené oprávneným či všeobecne uznávaným orgánom vydávajúcim štandardy, nie je zodpovedná strana povinná ich znovu uvádzať vo vysvetľujúcich poznámkach k pro forma finančným informáciám. Tieto kritériá sú verejne dostupné v rámci systému finančného výkazníctva, a preto sú implicitným aspektom zostavenia pro forma finančných informácií.

A50. Ak zodpovedná strana vypracovala špecifické kritériá, musí ich zverejniť v prílohe, aby ich používatelia mohli správne pochopiť, akým spôsobom zodpovedná strana pro forma finančné informácie zostavila.

Vypracovanie správy o uistení

Názov (pozri: odsek 35(a))

A51. Názov, z ktorého vyplýva, že ide o správu nezávislého audítora poskytujúceho služby, napríklad „Správa o uistení nezávislého audítora poskytujúceho služby o zostavení pro forma finančných informácií uvedených v prospekte“, potvrdzuje, že audítor poskytujúci služby dodržal všetky relevantné etické požiadavky štandardu ISAE (revidované znenie)¹⁰. Týmto názvom sa správa nezávislého audítora poskytujúceho služby odlišuje

¹⁰ ISAE 3000 (revidované znenie), odsek 20

ZÁKAZKY NA UISŤOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO
FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

od správ vydaných inými stranami.

Príjemca (príjemcovia) správy (pozri: odsek 35 (b))

A52. Príjemca (príjemcovia) správy môže (môžu) byť stanovený (stanovení) príslušnými právnymi predpismi, prípadne sa audítor poskytujúci služby môže s účtovnou jednotkou v rámci podmienok zákazky dohodnúť na tom, komu bude správa určená.

Úvodné odseky (pozri: odsek 35 (c))

A53. Vzhľadom na to, že pro forma finančné informácie budú súčasťou prospektu, ktorý obsahuje aj ďalšie informácie, môže audítor poskytujúci služby, ak to spôsob prezentácie finančných informácií v prospekte dovoľuje, zvážiť, či vo svojej správe konkrétne nevymedzí príslušný oddiel prospektu, v ktorom sú pro forma finančné informácie uvedené.

Takéto opatrenia pomôžu používateľom správy ľahšie identifikovať pro forma finančné informácie, ktorých sa správa týka.

Názor (pozri: odseky 13 (c), 35 (h))

A54. Formulácia, ktorá bude v danej jurisdikcii použitá na vyjadrenie názoru, t. j. buď „pro forma finančné informácie boli vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so [stanovené kritériá]“, alebo „pro forma finančné informácie boli náležite zostavené v súlade so stanovenými východiskami“, je daná príslušnými právnymi predpismi upravujúcimi v danej jurisdikcii správy o pro forma finančných informáciách, prípadne všeobecne akceptovanou praxou v danej jurisdikcii.

A55. Právne predpisy niektorých jurisdikcií môžu predpisovať iné znenie názoru audítora poskytujúceho služby, ako sú vyššie uvedené formulácie. V takom prípade bude zrejme potrebné, aby audítor poskytujúci služby na základe svojho úsudku rozhodol, či mu vykonanie postupov stanovených týmto štandardom umožňuje vyjadriť názor v znení, ktoré je predpísané príslušnými právnymi predpismi, alebo či musí vykonať ďalšie postupy.

A56. Ak dospeje audítor poskytujúci služby k záveru, že postupy stanovené týmto štandardom sú dostatočné na vyjadrenie názoru v znení predpísanom právnymi predpismi, môže byť vhodné, aby vo svojej správe konštatoval, že použité znenie názoru je rovnocenné s oboma variantmi formulácie podľa tohto štandardu.

Príklad správy (pozri: odsek 35)

A57. Príklad správy audítora poskytujúceho služby s nemodifikovaným názorom je uvedený v prílohe.

Príklad správy audítora poskytujúceho služby s nemodifikovaným názorom

SPRÁVA O UISTENÍ NEZÁVISLÉHO AUDÍTORA POSKYTUJÚCEHO SLUŽBY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

[Príslušný príjemca (Príslušní príjemcovia)]

Správa o zostavení pro forma finančních informací uvedených v prospekte

Vykonali sme zákazku, ktorej cieľom bolo vydať správu o uistení o pro forma finančných informáciách spoločnosti ABC, ktorých zostavením bola poverená [zodpovedná strana]. Pro forma finančné informácie sa skladajú z [pro forma výkazu čistých aktív k [dátum]], [pro forma výkazu ziskov a strát za obdobie končiac sa [dátum]], [pro forma výkazu peňažných tokov za obdobie končiac sa [dátum]] a súvisiacich poznámok. [Tieto výkazy vrátane poznámok sú uvedené na strane xx až xx prospektu vydaného spoločnosťou]. Kritériá, na základe ktorých [zodpovedná strana] zostavila pro forma finančné informácie, [upravuje [zákon o cenných papieroch XX] a sú popísané v poznámke č. [X]]/[sú popísané v poznámke č. [X]].

Pro forma finančné informácie zostavila [zodpovedná strana] na ilustráciu vplyvu, ktorý by [udalosť alebo transakcia] [uvedená v poznámke č. X] mala na [finančnú pozíciu spoločnosti k uveďte dátum] [a] [finančnú výkonnosť [a peňažné toky] spoločnosti za obdobie končiac sa uveďte dátum], ak by sa [udalosť alebo transakcia] uskutočnila k [uveďte dátum], [resp. uveďte dátum]. [Zodpovedná strana] na tieto účely použila informácie o [finančnej pozícii], [finančnej výkonnosti] [a peňažných tokoch] spoločnosti vykázané v účtovnej závierke spoločnosti [za obdobie končiac sa [dátum]]. O tejto účtovnej závierke [bola vydaná [správa audítora]/[správa o previerke]]/[nebola vydaná správa audítora ani správa o previerke]¹¹.

Zodpovednosť [zodpovednej strany] za zostavenie pro forma finančních informací

Za zostavenie pro forma finančních informací v súlade so [stanovená kritériá] je zodpovedná [zodpovedná strana].

Naša nezávislosť a kontrola kvality

Dodržali sme požiadavky nezávislosti a ďalšie etické požiadavky *Etického kódexu pre účtovných odborníkov* vydaného Radou pre medzinárodné etické štandardy účtovných odborníkov, ktoré sú založené na základných princípoch bezúhonnosti, objektivity, odbornej spôsobilosti a primeranej starostlivosti, zachovania dôveryhodnosti informácií a profesionálneho správania.

Firma aplikuje Medzinárodný štandard na kontrolu kvality 1¹² a udržiava komplexný systém

¹¹ V prípade, že k účtovnej závierke bola vydaná modifikovaná správa audítora alebo správa o previerke, je možné uviesť, kde v prospekte je modifikácia popísaná

¹² ISQC 1 „Kontrola kvality pre firmy, ktoré vykonávajú audity a preverenia finančných výkazov a zákazky na ostatné uistovacie a súvisiace služby“

ZÁKAZKY NA UISTOVACIE SLUŽBY NA VYPRACOVANIE SPRÁVY O ZOSTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÝCH INFORMÁCIÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTE

kontroly kvality vrátane zdokumentovaných pravidiel a postupov v súvislosti s etickými požiadavkami, odbornými štandardmi a príslušnými právnymi a regulačnými požiadavkami.

Zodpovednosť audítora poskytujúceho služby

Sme zodpovední za vyjadrenie názoru [v súlade so [zákonom o cenných papieroch XX] o tom, či [zodpovedná strana] zostavila pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach v súlade so [stanovené kritériá].

Zákazku sme vykonali v súlade s Medzinárodným štandardom pre zákazky na uistovacie služby (ISAE) 3420 „Zákazky na uistovacie služby na vypracovanie správy o zostavení pro forma finančných informácií uvedených v prospekte“, vydaným Radou pre medzinárodné štandardy pre audit a uistovacie služby. V súlade s týmto štandardom sme povinní naplánovať a vykonať zákazku tak, aby sme získali primerané uistenie, že [zodpovedná strana] zostavila pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach v súlade so [stanovené kritériá].

Na účely tejto zákazky nie sme zodpovední za vydanie aktualizovanej ani novej správy alebo názoru na historické finančné informácie, ktoré boli použité na zostavenie pro forma finančných informácií a v priebehu zákazky sme nevykonali audit ani previerku historických finančných informácií, ktoré boli použité na zostavenie pro forma finančných informácií.

Pro forma finančné informácie uvedené v prospekte slúžia výhradne na ilustráciu vplyvu, ktorý by na neupravené finančné informácie účtovnej jednotky mala uvedená udalosť alebo transakcia, ak by sa uskutočnila k skoršiemu dátumu zvolenému na ilustratívne účely. Neposkytujeme teda žiadne uistenie, že skutočný výsledok udalosti alebo transakcie k [uvedte dátum] bude zodpovedať vykázaným údajom.

Súčasťou zákazky poskytujúcej primerané uistenie, ktorej cieľom je vydať správu o tom, či pro forma finančné informácie boli vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so stanovenými kritériami, sú aj postupy, ktoré slúžia na posúdenie toho, či stanovené kritériá použité [zodpovedná strana] na zostavenie pro forma finančných informácií poskytujú vhodné východisko na prezentáciu významného vplyvu, ktorý možno priamo pripísať určitej udalosti alebo transakcii, a na získanie dostatočných a vhodných dôkazov o tom, či:

- tieto kritériá sú vo vykonaných pro forma úpravách náležite zohľadnené,
- pro forma finančné informácie svedčia o správnom vykonaní úprav neupravených finančných informácií.

Výber postupov je vecou úsudku audítora poskytujúceho služby a zohľadňuje jeho poznatky o charaktere účtovnej jednotky, o udalosti alebo transakcii, v súvislosti, s ktorou boli pro forma finančné informácie zostavené, a ďalšie relevantné okolnosti zákazky.

Súčasťou zákazky je aj hodnotenie celkovej prezentácie pro forma finančných informácií.

Sme presvedčení, že dôkazy, ktoré sme získali, poskytujú dostatočný a vhodný základ pre vyjadrenie nášho názoru.

Názor

Podľa nášho názoru [boli pro forma finančné informácie vo všetkých významných súvislostiach zostavené v súlade so [stanovené kritériá]]/[boli pro forma finančné informácie náležite zostavené v súlade so stanovenými východiskami].

Správa o iných požiadavkách stanovených právnymi predpismi

[Audítor poskytujúci služby môže byť v súlade s príslušnými právnymi predpismi povinný vyjadriť názor aj na ďalšie skutočnosti (pozri: odseky A46 až A47). Forma a obsah tejto časti správy sa bude líšiť v závislosti od charakteru týchto jeho ďalších povinností.]

[Podpis audítora poskytujúceho služby]

[Dátum vydania správy]

[Adresa audítora poskytujúceho služby]