

**MEZINÁRODNÍ STANDARD PRO OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY
ISAE 3420**

**OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ
PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH
V PROSPEKTU**

(Účinný pro ověřovací zprávy datované 15. prosince 2014 nebo později)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu.....	1–8
Datum účinnosti	9
Cíle	10
Definice	11
Požadavky	
ISAE 3000 (revidované znění)	12
Přijetí zakázky.....	13
Plánování a provádění zakázky.....	14–27
Písemná prohlášení	28
Vyjádření výroku	29–30
Formy výroku	31–34
Vypracování ověřovací zprávy	35
Aplikační a vysvětlující část	
Předmět standardu.....	A1
Účel pro forma finančních informací uvedených v prospektu.....	A2–A3
Sestavení pro forma finančních informací.....	A4–A5
Charakter zakázky poskytující přiměřenou jistotu	A6
Definice.....	A7–A9
Přijetí zakázky.....	A10–A12
Plánování a provádění zakázky.....	A13–A44
Písemná prohlášení	A45
Vyjádření výroku	A46–A50
Vypracování ověřovací zprávy	A51–A57
Příloha: Příklad zprávy odborníka obsahující nemoifikovaný výrok	

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH
INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

Mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) 3420 *Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu* je nutné chápat v kontextu „Předmluvy k mezinárodním standardům pro řízení kvality, mezinárodním auditorským standardům, mezinárodním standardům pro prověrky, ostatní ověřovací zakázky a související služby“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní standard pro ověřovací zakázky (ISAE) upravuje zakázky s nepřímým vykazováním poskytující přiměřenou jistotu, které odborník¹ provádí, aby na jejich základě vydal zprávu k pro forma finančním informacím, které odpovědná strana² sestavila pro účely prospektu. Tento standard se použije v následujících případech:
 - vydání takové zprávy vyžaduje zákon o cenných papírech nebo burzovní předpisy („příslušné právní předpisy“) platné v jurisdikci, v níž má být prospekt vydán; nebo
 - vydání takové zprávy je v dané jurisdikci všeobecně přijímanou praxí. (viz odstavec A1)

Charakter povinností odborníka

2. Úkolem odborníka u zakázek prováděných na základě tohoto standardu není sestavit pro danou účetní jednotku pro forma finanční informace. Tuto povinnost má výhradně odpovědná strana. Jeho výhradní povinností je vydat zprávu k tomu, zda odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii.
3. Tento standard neupravuje zakázky, které nejsou zakázkami ověřovacími a u nichž byl odborník účetní jednotkou pověřen sestavením historické účetní závěrky.

Účel pro forma finančních informací obsažených v prospektu

4. Pro forma finanční informace slouží v prospektu výhradně pro ilustraci dopadu, který by na neupravené finanční informace účetní jednotky měla určitá významná událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely. Pro tyto ilustrativní účely se v neupravených finančních informacích provádějí pro forma úpravy. Výsledné pro forma finanční informace nereflktují skutečnou finanční pozici účetní jednotky ani její skutečnou finanční výkonnost či peněžní toky. (viz odstavce A2–A3)

Sestavení pro forma finančních informací

5. Při sestavování pro forma finančních informací odpovědná strana shromažďuje, třídí, sumarizuje a vykazuje finanční informace ilustrující dopad, který by na neupravené finanční informace účetní jednotky měla významná událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k určitému zvolenému datu. Tento proces zahrnuje následující kroky:
 - Identifikace zdroje neupravených finančních informací, které budou použity pro sestavení pro forma finančních informací, a získání neupravených finančních informací z tohoto zdroje; (viz odstavce A4–A5)
 - Provedení pro forma úprav na neupravených finančních informacích pro účely, k nimž mají pro forma finanční informace sloužit;

¹ ISAE 3000 (revidované znění) *Ověřovací zakázky, které nejsou auditem ani prověrkou historických finančních informací*, odstavec 12(r)

² ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 12(v)

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

- Vykázání výsledných pro forma finančních informací, včetně přílohy.

Charakter zakázky poskytující přiměřenou jistotu

6. Při realizaci zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jejímž cílem je vydat zprávu k sestavení pro forma finančních informací, provádí odborník postupy vymezené tímto standardem, aby na jejich základě mohl posoudit, zda stanovená kritéria použitá odpovědnou stranou pro sestavení pro forma finančních informací poskytují vhodné východisko pro prezentaci významného dopadu, který lze přímo přičíst určité události nebo transakci, a aby mohl získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda:
(viz odstavec A6)
 - tato kritéria jsou v provedených pro forma úpravách náležitě zohledněna;
 - výsledný pro forma sloupec (viz odstavec 11(c)) svědčí o správné aplikaci úprav na neupravené finanční informace.

Součástí zakázky je rovněž posouzení celkové prezentace pro forma finančních informací. Její součástí naopak není vydání aktualizované nebo nové zprávy či výroku k historickým finančním informacím, které byly použity pro sestavení pro forma finančních informací, ani provedení auditu či prověrky finančních informací použitých pro sestavení pro forma finančních informací.

Vztah k ISAE 3000 (revidované znění), ostatním profesním předpisům a jiným požadavkům

7. Odborník je při provádění ověřovacích zakázek, jejichž cílem je vydat zprávu k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu, povinen dodržovat požadavky ISAE 3000 (revidované znění) a požadavky tohoto standardu. Ten nenahrazuje ISAE 3000 (revidované znění), pouze jej doplňuje a blíže specifikuje, jak ISAE 3000 aplikovat na zakázky poskytující přiměřenou jistotu o sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu.
8. Podmínkou souladu s ISAE 3000 (revidované znění) je mimo jiné soulad s částí A a B *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce*, vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních (Kodex IESBA), které se vztahují k ověřovacím zakázkám, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné.³ Další podmínkou souladu s ISAE 3000 (revidované znění) je, aby partner odpovědný za zakázku působil ve společnosti, která se řídí ISQC 1, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1.⁴

Datum účinnosti

9. Tento standard je účinný pro ověřovací zprávy datované 15. prosince 2014 nebo později.

³ ISAE 3000 (revidované znění), odstavce 3(a), 20 a 34

⁴ ISAE 3000 (revidované znění), odstavce 3(b) a 31(a); mezinárodní standard pro řízení kvality ISQC 1 *Řízení kvality u společností provádějících audit a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

Cíle

10. Cílem odborníka je:

- (a) získat přiměřenou jistotu, že odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii;
- (b) vydat zprávu odpovídající zjištěním, která odborník učinil.

Definice

11. Níže uvedené výrazy se v tomto standardu používají v následujícím významu:

- (a) Stanovená kritéria – kritéria, jež odpovědná strana uplatnila při sestavování pro forma finančních informací. Tato kritéria mohou být stanovena buď pověřeným nebo všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, nebo právními předpisy. Pokud žádná kritéria nejsou stanovena, odpovědná strana si je určí sama. (viz odstavce A7–A9)
- (b) Pro forma úpravy – jedná se o následující úpravy provedené na neupravených finančních informacích:
 - (i) úpravy, jejichž cílem je ilustrovat dopad, který by měla významná událost nebo transakce („událost“ nebo „transakce“), pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely;
 - (ii) úpravy, jejichž cílem je zajistit soulad pro forma finančních informací s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a s účetními pravidly stanovenými tímto rámcem, které účetní jednotka uplatňuje. (viz odstavce A15–A16)

Pro forma úpravy se provádějí na finančních informacích podniku, který byl nebo má být předmětem akvizice („nabývaný podnik“), resp. podniku, který byl nebo má být předmětem prodeje („prodáváný podnik“), a to na těch jeho finančních informacích, které slouží k sestavení pro forma finančních informací („finanční informace nabývaného nebo prodáváného podniku“).

- (c) Pro forma finanční informace – finanční informace s provedenými úpravami sloužící pro ilustraci dopadu, který by na neupravené finanční informace měla událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely. Tento standard předpokládá, že pro forma finanční informace jsou vykázány ve sloupcích v následujícím členění: (a) neupravené finanční informace, (b) pro forma úpravy, (c) výsledný pro forma sloupec. (viz odstavec A2)
- (d) Prospekt – dokument vydaný v souladu s požadavky právních předpisů v souvislosti s cennými papíry účetní jednotky, které by podle předpokladu měly být předmětem investičních rozhodnutí třetí strany.
- (e) Zveřejněné finanční informace – veřejně dostupné finanční informace týkající se účetní jednotky, nabývaného podniku nebo prodáváného podniku.

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

- (f) Neupravené finanční informace – finanční informace účetní jednotky, na nichž odpovědná strana provádí pro forma úpravy. (viz odstavce A4–A5)

Požadavky

ISAE 3000 (revidované znění)

- 12. Odborník nesmí ve své zprávě uvést, že zakázka byla provedena v souladu s tímto standardem, pokud nedodržel jak požadavky tohoto standardu, tak ISAE 3000 (revidované znění).

Přijetí zakázky

- 13. Dříve, než odborník přijme zakázku, jejímž cílem je vydat zprávu k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, je povinen:
 - (a) rozhodnout, zda osoby, které mají zakázku provádět, disponují jako celek náležitou odbornou způsobilostí a schopnostmi; (viz odstavec A10)
 - (b) na základě předběžných znalostí o okolnostech zakázky a na základě jednání s odpovědnou stranou posoudit, zda jsou kritéria, která budou podle předpokladu odborníka aplikována, vhodná a zda není pravděpodobné, že pro forma finanční informace budou z hlediska účelu, k němuž mají sloužit, zavádějící;
 - (c) vyhodnotit případný text výroku, je-li předepsán právními předpisy, a rozhodnout, zda na základě postupů stanovených tímto standardem bude pravděpodobně možné vydat výrok v předepsaném znění; (viz odstavce A54–A56)
 - (d) v případě, že zdroje, z nichž pocházejí neupravené finanční informace a finanční informace týkající se všech nabývaných nebo prodávaných podniků, byly předmětem auditu nebo prověrky a byl k nim vydán modifikovaný výrok auditora nebo modifikovaný závěr z prověrky, případně pokud je v související zprávě uveden odstavec obsahující významnou skutečnost, posoudit, zda je v souladu s příslušnými právními předpisy možné, aby použil tento modifikovaný výrok auditora nebo závěr z prověrky, případně zprávu s odstavcem obsahujícím významnou skutečnost, resp. aby na ně odkazoval ve své zprávě;
 - (e) jestliže historické finanční informace účetní jednotky nikdy nebyly předmětem auditu ani prověrky, posoudit, zda bude schopen získat o účetní jednotce a jejích postupech v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví dostatečné poznatky, aby zakázku mohl provést; (viz odstavec A31)
 - (f) v případě, že událost nebo transakce zahrnuje akvizici a historické finanční informace nabývaného podniku nikdy nebyly předmětem auditu ani prověrky, posoudit, zda bude schopen získat o nabývaném podniku a jeho postupech v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví dostatečné poznatky, aby zakázku mohl provést;
 - (g) získat souhlas odpovědné strany, že uznává a uvědomuje si svou odpovědnost za to, že: (viz odstavce A11–A12)

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

- (i) nejsou-li stanovená kritéria veřejně dostupná, odpovídajícím způsobem je pro potřeby předpokládaných uživatelů zveřejní a popíše;
- (ii) pro forma finanční informace sestaví v souladu se stanovenými kritérii;
- (iii) odborníkovi zajistí:
 - a. přístup k veškerým informacím (včetně informací o nabývaném podniku (podnicích), jichž se týká daná podniková kombinace, jsou-li pro účely zakázky třeba), jako jsou záznamy, dokumentace a další materiály, které jsou relevantní pro posouzení toho, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii;
 - b. další informace, které může odborník od odpovědné strany požadovat pro účely ověřovací zakázky;
 - c. přístup k pracovníkům účetní jednotky a k jejím poradcům, od nichž bude podle názoru odborníka nutné získat důkazy pro posouzení toho, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii;
 - d. přístup k relevantním pracovníkům nabývaného podniku (podniků), jichž se týká daná podniková kombinace, je-li to pro účely zakázky třeba.

Plánování a provádění zakázky

Posouzení vhodnosti stanovených kritérií

14. V souladu s ISAE 3000 (revidované znění)⁵ je odborník povinen posoudit, zda jsou stanovená kritéria vhodná, především zda obsahují minimálně následující požadavky:
- (a) aby neupravené finanční informace pocházely ze správného zdroje; (viz odstavce A4–A5, A27)
 - (b) aby pro forma úpravy:
 - (i) se přímo vztahovaly k události nebo transakci; (viz odstavec A13)
 - (ii) byly průkazné; (viz odstavec A14)
 - (iii) byly v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a v souladu s účetními pravidly stanovenými tímto rámcem, které účetní jednotka uplatňuje; (viz odstavce A15–A16)
 - (c) aby byly informace vhodným způsobem vykázány v účetních výkazech a popsány v příloze, tak aby jim předpokládaní uživatelé porozuměli. (viz odstavce A2–A3, A42)
15. Odborník dále posoudí, zda:

⁵ ISAE 3000 (revidované znění), odstavce 24(b)(ii) a 45

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH
INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

- (a) jsou stanovená kritéria v souladu s příslušnými právními předpisy, resp. zda s nimi nejsou v rozporu;
- (b) je nepravděpodobné, že by pro forma finanční informace mohly být v důsledku stanovených kritérií zavádějící.

Významnost (materialita)

16. Při plánování a provádění zakázky je odborník v souvislosti s posuzováním toho, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, povinen vzít v úvahu hledisko významnosti (materiality). (viz odstavce A17–A18)

Získávání poznatků o tom, jak odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, a o dalších okolnostech zakázky

17. Odborník je povinen se seznámit s následujícími skutečnostmi: (viz odstavec A19)
- (a) s událostí nebo transakcí, v souvislosti s níž jsou pro forma finanční informace sestavovány;
 - (b) s tím, jak odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace; (viz odstavce A20–A21)
 - (c) s charakterem účetní jednotky a všech nabývaných nebo prodávaných podniků, včetně: (viz odstavce A22–A23)
 - (i) jejich provozní činnosti;
 - (ii) jejich aktiv a závazků;
 - (iii) jejich organizační struktury a způsobu financování;
 - (d) s relevantními odvětvovými, právními a regulačními a dalšími externími faktory, které se týkají účetní jednotky a všech nabývaných nebo prodávaných podniků; (viz odstavce A24–A26)
 - (e) s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a všechny nabývané nebo prodávané podniky a s jejich postupy v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví stanovenými tímto rámcem, včetně výběru a uplatňování účetních pravidel.

Získávání důkazů o správnosti zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace

18. Odborník je povinen určit, zda odpovědná strana získala neupravené finanční informace ze správného zdroje. (viz odstavce A27–A28)
19. Jestliže ke zdroji, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, neexistuje zpráva auditora ani zpráva o prověrci, odborník je povinen provést postupy, jejichž prostřednictvím se ujistí o správnosti zdroje. (viz odstavce A29–A31)
20. Odborník je povinen určit, zda odpovědná strana získala neupravené finanční informace ze zdroje správným způsobem.

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH
INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

Získávání důkazů o správnosti pro forma úprav

21. Při posuzování správnosti pro forma úprav je odborník povinen určit, zda odpovědná strana identifikovala pro forma úpravy, které je nutné provést pro účely ilustrace dopadu, který by událost nebo transakce měla k datu, resp. za období zvolené pro ilustrativní účely. (viz odstavec A32)
22. Při posuzování souladu pro forma úprav se stanovenými kritérii je odborník povinen určit, zda pro forma úpravy:
 - (a) se přímo vztahují k události nebo transakci; (viz odstavec A13)
 - (b) jsou průkazné; jestliže byly předmětem pro forma úprav rovněž finanční informace nabývaného nebo prodáváného podniku, přičemž ke zdroji, z něhož byly tyto finanční informace získány, neexistuje zpráva auditora ani zpráva o prověřce, odborník je povinen provést postupy, jejichž prostřednictvím se ujistí o průkaznosti těchto informací; (viz odstavce A14, A33–A38)
 - (c) jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a v souladu s jí uplatňovanými účetními pravidly stanovenými tímto rámcem. (viz odstavce A15-A16)

Zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, případně zdroje, z nichž pocházejí finanční informace nabývaného nebo prodáváného podniku, jsou předmětem modifikovaného výroku auditora, modifikovaného závěru z prověrky nebo odstavce obsahujícího významnou skutečnost

23. Ke zdroji, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, nebo ke zdrojům finančních informací týkajících se nabývaného nebo prodáváného podniku mohl být vydán modifikovaný výrok či modifikovaný závěr z prověrky, případně zpráva s odstavcem obsahujícím významnou skutečnost. Pokud příslušné právní předpisy nezakazují použití takového zdroje, odborník v takové situaci posoudí následující:
 - (a) potenciální důsledky, pokud jde o to, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii; (viz odstavec A39)
 - (b) jaká další vhodná opatření je třeba přijmout; (viz odstavec A40)
 - (c) zda to má nějaký vliv na jeho schopnost vydat zprávu v souladu s podmínkami zakázky a rovněž na tuto zprávu.

Zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, je nesprávný nebo pro forma úpravy jsou nesprávné

24. Jestliže odborník na základě provedených postupů zjistí, že odpovědná strana:
 - (a) použila pro získání neupravených finančních informací nesprávný zdroj; nebo
 - (b) neprovedla pro forma úpravu, která měla být provedena, resp. provedla pro forma úpravu, která není v souladu se stanovenými kritérii, případně jiným způsobem při provádění pro forma úpravy pochybila,

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

projedná tuto záležitost s odpovědnou stranou. Nebude-li schopen se s ní dohodnout na vyřešení dané záležitosti, rozhodne, jaká další opatření je třeba přijmout. (viz odstavec A40)

Získávání důkazů o výpočtech týkajících se pro forma finančních informací

25. Odborník posoudí, zda jsou výpočty týkající se pro forma finančních informací početně správné.

Zhodnocení prezentace pro forma finančních informací

26. Odborník zhodnotí prezentaci pro forma finančních informací. V rámci toho posoudí:
- (a) celkovou prezentaci a strukturu pro forma finančních informací, včetně toho, zda jsou jasně odlišeny od historických či jiných finančních informací; (viz odstavce A2–A3)
 - (b) zda pro forma finanční informace a související příloha ilustrují dopad události nebo transakce způsobem, který není zavádějící; (viz odstavec A41)
 - (c) zda jsou pro forma finanční informace doplněny vhodnou přílohou, aby jim předpokládaní uživatelé porozuměli; (viz odstavec A42)
 - (d) zda mu nejsou známy nějaké významné události, které nastaly až po datu zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, a které by se měly zohlednit v pro forma finančních informacích nebo zveřejnit v související příloze. (viz odstavec A43)
27. Odborník je povinen se seznámit rovněž s ostatními informacemi uvedenými v prospektu, jenž obsahuje pro forma finanční informace, aby zjistil, zda mezi ostatními informacemi a pro forma finančními informacemi či ověřovací zprávou není významný (materiální) nesoulad. Jestliže při seznamování s ostatními informacemi zjistí významný (materiální) nesoulad nebo u nich odhalí významné (materiální) zkreslení skutečnosti, je povinen tuto záležitost projednat s odpovědnou stranou. Je-li nutné provést nápravu a odpovědná strana tak odmítne učinit, musí odborník přijmout další vhodná opatření. (viz odstavec A44)

Písemná prohlášení

28. Odborník je povinen vyžádat si od odpovědné strany písemné prohlášení potvrzující, že:
- (a) v souvislosti se sestavováním pro forma finančních informací identifikovala všechny pro forma úpravy, jež je nutné provést pro účely ilustrace dopadu, který by událost nebo transakce měla k datu, resp. za období zvolené pro ilustrativní účely; (viz odstavec A45)
 - (b) pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii.

Vyjádření výroku

29. Odborník je povinen vyjádřit výrok k tomu, zda odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii. (viz odstavce A46–A48)

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

30. Aby mohl odborník tento výrok vyjádřit, musí určit, zda získal dostatečné a vhodné důkazní informace prokazující, že při sestavování pro forma finančních informací nedošlo k žádnému významnému (materiálnímu) opomenutí, že nebyly provedeny nesprávné pro forma úpravy ani že pro forma úpravy nebyly aplikovány nesprávně. Pokud stanovená kritéria nejsou veřejně dostupná, musí odborník rovněž posoudit, zda je odpovědná strana vhodným způsobem zveřejnila a popsala. (viz odstavce A49–A50)

Formy výroku

Nemodifikovaný výrok

31. Jestliže odborník dojde k závěru, že odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii, vydá nemodifikovaný výrok.

Modifikovaný výrok

32. V řadě jurisdikcí právní předpisy vylučují vydání prospektu, který by obsahoval modifikovaný výrok k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii. Jedná-li se o takovou jurisdikci a dojde-li odborník k závěru, že v souladu s ISAE 3000 (revidované znění) je třeba vydat modifikovaný výrok, projedná tuto záležitost s odpovědnou stranou. Pokud ta odmítne provést požadované změny, odborník musí přijmout některé z následujících opatření:

- (a) odložit vydání zprávy do doby, než bude záležitost vyřešena;
- (b) odstoupit od zakázky; nebo
- (c) zvážit, zda není nutné vyžádat si právní pomoc.

33. V některých jurisdikcích příslušné právní předpisy nevylučují vydání prospektu obsahujícího modifikovaný výrok k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii. Jedná-li se o takovou jurisdikci a dojde-li odborník k závěru, že v souladu s ISAE 3000 (revidované znění) je třeba vydat modifikovaný výrok, musí postupovat v souladu s požadavky ISAE 3000 (revidované znění)⁶ upravujícími modifikované výroky.

Odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti

34. V některých případech může odborník považovat za nezbytné upozornit uživatele své zprávy na záležitost vykázanou v pro forma finančních informacích nebo zveřejněnou v příloze k nim. Je tomu tak u záležitostí, které jsou podle jeho názoru tak důležité, že zásadním způsobem ovlivňují pochopení uživatele, pokud jde o to, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii. Jestliže odborník získá dostatečné a vhodné důkazní informace prokazující, že záležitost nemá vliv na to, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, doplní do své zprávy odstavec obsahující zdůraznění skutečnosti. Tento odstavec se bude týkat

⁶ ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 74

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH
INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

výhradně záležitosti vykázané v pro forma finančních informacích nebo zveřejněné v příloze k nim.

Vypracování ověřovací zprávy

35. Zpráva, kterou odborník vydá, musí obsahovat minimálně následující základní prvky: (viz odstavec A57)
- (a) Název, z něhož jasně vyplývá, že se jedná o nezávislou ověřovací zprávu; (viz odstavec A51)
 - (b) Příjemce(i) zprávy v souladu s podmínkami zakázky; (viz odstavec A52)
 - (c) Úvodní odstavce identifikující: (viz odstavec A53)
 - (i) Pro forma finanční informace;
 - (ii) Zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, a zda k tomuto zdroji byla zveřejněna zpráva auditora nebo zpráva o prověře;
 - (iii) Období, za které, resp. datum, ke kterému byly pro forma finanční informace sestaveny;
 - (iv) Stanovená kritéria, na základě kterých odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, a zdroj těchto kritérií;
 - (d) Prohlášení, že za sestavení pro forma finančních informací v souladu se stanovenými kritérii zodpovídá odpovědná strana;
 - (e) Popis povinností odborníka, včetně prohlášení, že:
 - (i) Povinností odborníka je vyjádřit výrok k tomu, zda odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii;
 - (ii) Povinností odborníka pro účely této zakázky není vydat aktualizovanou nebo novou zprávu či výrok k historickým finančním informacím, které byly použity pro sestavení pro forma finančních informací, a odborník v průběhu této zakázky neprovedl audit ani prověrku historických finančních informací, které byly použity pro sestavení pro forma finančních informací;
 - (iii) Pro forma finanční informace uvedené v prospektu slouží výhradně pro ilustraci dopadu, který by na neupravené finanční informace účetní jednotky měla určitá významná událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely. Odborník tudíž neposkytuje žádné ujištění, že skutečný výsledek události nebo transakce k danému datu bude odpovídat vykázaným údajům;
 - (f) Prohlášení, že zakázka byla provedena v souladu s ISAE 3420 *Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu* a že v souladu s tímto standardem je odborník povinen naplánovat a provést postupy, jejichž prostřednictvím získá přiměřenou jistotu, zda odpovědná strana sestavila pro

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH
INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii;

- (g) Prohlášení o tom, že odborník působí ve společnosti, která se řídí ISQC 1, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1. Není-li odborník účetním odborníkem, vymezí profesní požadavky či požadavky právních předpisů, jimiž se řídí a které jsou minimálně stejně náročné jako ISQC 1;
- (h) Prohlášení o tom, že odborník splňuje požadavky týkající se nezávislosti a další etické požadavky stanovené Kodexem IESBA, případně jinými profesními požadavky či požadavky právních předpisů, jež jsou minimálně stejně náročné jako části A a B Kodexu IESBA, upravující ověřovací zakázky. Není-li odborník účetním odborníkem, vymezí profesní požadavky či požadavky právních předpisů, jimiž se řídí a které jsou minimálně stejně náročné jako části A a B Kodexu IESBA, upravující ověřovací zakázky;
- (i) Prohlášení, že:
- (i) Součástí zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jejímž cílem je vydat zprávu k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, jsou rovněž postupy, které slouží k posouzení toho, zda stanovená kritéria použitá odpovědnou stranou pro sestavení pro forma finančních informací poskytují vhodné východisko pro prezentaci významného dopadu, který lze přímo přičíst určité události nebo transakci, a k získání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, zda:
 - tato kritéria jsou v provedených pro forma úpravách náležitě zohledněna;
 - pro forma finanční informace svědčí o správné aplikaci úprav na neupravené finanční informace;
 - (ii) Výběr postupů je věcí úsudku odborníka a zohledňuje jeho poznatky o charakteru účetní jednotky, o události nebo transakci, v souvislosti s níž byly pro forma finanční informace sestaveny, a další relevantní okolnosti zakázky;
 - (iii) Součástí zakázky je rovněž posouzení celkové prezentace pro forma finančních informací;
- (h) Nestanoví-li právní předpisy jinak, výrok odborníka používající jednu ze dvou následujících formulací, které se považují za rovnocenné: (viz odstavce A54–A56)
- (i) Pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se [*stanovená kritéria*]; nebo
 - (ii) Pro forma finanční informace byly náležitě sestaveny v souladu se stanovenými východisky;
- (i) Podpis odborníka;
- (j) Datum zprávy;
- (k) Sídlo v jurisdikci, kde odborník působí.

Aplikační a vysvětlující část

Předmět standardu (viz odstavec 1)

A1. Tento standard neupravuje případy, kdy jsou pro forma finanční informace v souladu s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví součástí účetní závěrky účetní jednotky.

Účel pro forma finančních informací uvedených v prospektu (viz odstavce 4, 11(c), 14(c), 26(a))

A2. Pro forma finanční informace jsou doplněny přílohou. Záležitosti, které jsou v ní obvykle popsány, jsou uvedeny v odstavci A42.

A3. Pro forma finanční informace mohou být prezentovány v prospektu různým způsobem, který bude záviset na charakteru události nebo transakce a na tom, jak odpovědná strana hodlá ilustrovat dopad této události nebo transakce na neupravené finanční informace účetní jednotky. Jestliže například účetní jednotka před primární veřejnou nabídkou akcií realizovala několik podnikových akvizic, může se odpovědná strana rozhodnout sestavit pro forma výkaz čistých aktiv a jeho prostřednictvím ilustrovat dopad, který by akvizice měly na finanční pozici účetní jednotky a na klíčové poměrové ukazatele, jako je ukazatel zadluženosti, kdyby se kombinace účetní jednotky s pořízenými podniky uskutečnila k nějakému dřívějšímu datu. Odpovědná strana se může rovněž rozhodnout sestavit pro forma výkaz zisku a ztráty, modelující výsledky hospodaření, které by účetní jednotka teoreticky měla za účetní období ke zvolenému datu. V těchto situacích lze charakter pro forma finančních informací vyjádřit názvy jako „pro forma výkaz čistých aktiv k 31. prosinci 20X1“ a „pro forma výkaz zisku a ztráty za rok končící 31. prosince 20X1“.

Sestavení pro forma finančních informací

Neupravené finanční informace (viz odstavce 5, 11(f), 14(a))

A4. Zdrojem, ze kterého budou pocházet neupravené finanční informace, budou v řadě případů veřejně dostupné finanční informace, například řádná nebo mezitímní účetní závěrka.

A5. Neupravené finanční informace mohou v závislosti na tom, jakým způsobem se odpovědná strana rozhodne ilustrovat dopad události nebo transakce, zahrnovat buď:

- jeden nebo více účetních výkazů, například výkaz finanční pozice a výkaz úplného výsledku; nebo
- finanční informace sestavené vhodným zkrácením kompletní účetní závěrky, například výkaz čistých aktiv.

Charakter zakázky poskytující přiměřenou jistotu (viz odstavec 6)

A6. Spojení „náležitě sestaveny“ použité v tomto standardu pro charakteristiku pro forma finančních informací znamená, že odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii.

Definice

Stanovená kritéria (viz odstavec 11(a))

- A7. Pokud žádná kritéria pro sestavení pro forma finančních informací nejsou stanovena, odpovědná strana si je sama vytvoří, například podle praxe v relevantním odvětví ekonomiky nebo podle kritérií zavedených v nějaké jiné jurisdikci, a tuto skutečnost uvede v příloze.
- A8. Stanovená kritéria budou pro sestavení pro forma finančních informací za daných okolností vhodná, pokud budou splňovat požadavky vymezené v odstavci 14.
- A9. V příloze lze uvést některé doplňující podrobnosti o zvolených kritériích popisující, jakým způsobem kritéria ilustrují dopady dané události nebo transakce. Může se jednat například o následující podrobnosti:
- datum, k němuž se událost nebo transakce měla podle předpokladu uskutečnit;
 - metoda použitá pro alokaci výnosů, režijních nákladů, aktiv a závazků mezi jednotlivé podniky účastnící se prodejní transakce.

Přijetí zakázky

Schopnosti a kvalifikace pro provedení zakázky (viz odstavec 13(a))

- A10. V souladu s Etickým kodexem IESBA je odborník povinen udržovat si odpovídající odborné znalosti a dovednosti, včetně povědomí a poznatků o relevantním technickém, profesním a ekonomickém vývoji, aby mohl poskytovat kompetentní odborné služby.⁷ Schopnosti a kvalifikace relevantní pro provedení zakázky zahrnují v kontextu požadavků Etického kodexu IESBA mimo jiné následující:
- znalost ekonomického odvětví, ve kterém účetní jednotka působí, a zkušenosti s ním;
 - znalost příslušných právních předpisů týkajících se cenných papírů a jejich změn;
 - znalost kotečních pravidel příslušné burzy cenných papírů a kapitálových transakcí, jako jsou fúze, akvizice a veřejné nabídky akcií;
 - povědomí o procesu přípravy prospektu a o kotování cenných papírů na burze;
 - znalost rámců účetního výkaznictví použitých při sestavení zdrojů, z nichž pocházejí neupravené finanční informace, případně, pokud je to relevantní, zdrojů, z nichž pocházejí finanční informace týkající se nabývaného podniku.

Povinnosti odpovědné strany (viz odstavec 13(g))

- A11. Zakázka realizovaná v souladu s tímto standardem je založena na premise, že odpovědná osoba uznala a uvědomuje si, že má povinnosti vymezené v odstavci 13(g). V některých jurisdikcích mohou být tyto povinnosti specifikovány příslušným právním předpisem, jinde mohou být zákonem nebo jiným předpisem upraveny jen v omezené míře, případně vůbec ne. Ověřovací zakázka, jejímž cílem je vydat zprávu k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, je založena na předpokladu, že:

⁷ Etický kodex IESBA, odstavec 130.1–130.3

- (a) povinnosti odborníka nezahrnují odpovědnost za sestavení těchto informací;
- (b) existuje reálný předpoklad, že odborník získá informace nezbytné pro realizaci zakázky.

Tato premisa má pro provádění zakázky zásadní význam. Aby se předešlo nedorozumění, v souladu s ISAE 3000 (revidované znění)⁸ se s odpovědnou stranou v rámci sjednávání podmínek zakázky uzavírá dohoda o tom, že uznává a uvědomuje si tyto své povinnosti.

- A12. Jsou-li podmínky zakázky dostatečně podrobně upraveny právním předpisem, odborník uvede pouze fakt, že zakázka se řídí tímto právním předpisem a že odpovědná strana uznává a uvědomuje si své povinnosti vymezené v odstavci 13(g).

Plánování a provádění zakázky

Posouzení vhodnosti stanovených kritérií

Úpravy přímo se vztahující k události nebo transakci (viz odstavce 14(b)(i), 22(a))

- A13. Pro forma úpravy se musí přímo vztahovat k události nebo transakci, aby nedošlo k tomu, že v pro forma finančních informacích budou zohledněny i záležitosti, které nejsou výhradně důsledkem události, resp. které nejsou nedílnou součástí transakce. Mezi úpravy přímo se vztahující k události nebo transakci nepatří ty, které se týkají budoucích událostí nebo které závisí na opatřeních, jež budou přijata až po dokončení transakce, a to ani v případě, že tato opatření jsou z hlediska účetní jednotky klíčovým faktorem pro její vstup do transakce (například uzavření nepotřebných provozů po akvizici).

Průkazné úpravy (viz odstavce 14(b)(ii), 22(b))

- A14. Pro forma úpravy musí být průkazné, aby mohly sloužit jako spolehlivé východisko pro sestavení pro forma finančních informací. Průkazné úpravy jsou ty, které lze objektivně doložit. Zdroji objektivně dokládajícími pro forma úpravy jsou například:
- kupní a prodejní smlouvy;
 - dokumenty o financování události nebo transakce, např. úvěrové smlouvy;
 - znalecké posudky o ocenění;
 - jiné dokumenty týkající se události nebo transakce;
 - zveřejněné účetní závěrky;
 - jiné finanční informace zveřejněné v prospektu;
 - relevantní legislativní opatření, např. v daňové oblasti;
 - pracovní smlouvy;
 - opatření přijatá osobami pověřenými správou a řízením.

⁸ ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 27

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH
INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

Soulad úprav s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a jí uplatňovanými účetními pravidly stanovenými tímto rámcem (viz odstavce 11(b)(ii), 14(b)(iii), 22(c))

A15. Podmínkou smysluplnosti pro forma finančních informací je soulad pro forma úprav s příslušným rámcem účetního výkaznictví relevantním pro danou účetní jednotku a s účetními pravidly stanovenými tímto rámcem. Například jedná-li se o podnikovou kombinaci, při sestavování pro forma finančních informací v souladu se stanovenými kritérii se mimo jiné posuzuje:

- zda existují rozdíly mezi účetními pravidly uplatňovanými nabývaným podnikem a účetními pravidly uplatňovanými účetní jednotkou;
- zda účetní pravidla použitá u transakcí, které realizoval nabývaný podnik a které účetní jednotka doposud nikdy nerealizovala, jsou totožná s pravidly, která by pro takové transakce použila účetní jednotka v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, který je pro ni relevantní, a s ohledem na svou konkrétní situaci.

A16. V některých případech je nutné posoudit rovněž správnost účetních pravidel uplatněných účetní jednotkou. Účetní jednotka může například v rámci události nebo transakce poprvé nabídnout emisi komplexních finančních nástrojů. V takové situaci může být nutné posoudit:

- zda odpovědná strana zvolila pro účtování o těchto finančních nástrojích správná účetní pravidla, která jsou v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví;
- zda tato pravidla správně uplatnila při sestavování pro forma finančních informací.

Významnost (materialita) (viz odstavec 16)

A17. Hledisko významnosti (materiality) v souvislosti s posuzováním toho, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, není záležitostí jediného kvantitativního ukazatele. Závisí na velikosti a charakteru – ať už záměrného, či neúmyslného – opomenutí nebo nesprávného uplatnění prvku použitého pro sestavení pro forma finančních informací, jak popisuje odstavec A18. Posuzování aspektů týkajících se velikosti a charakteru opomenutí nebo nesprávného uplatnění může záviset například na následujících záležitostech:

- kontext události nebo transakce;
- účel, k němuž jsou pro forma finanční informace sestavovány;
- okolnosti zakázky.

Určujícím faktorem může být velikost nebo charakter záležitosti, případně kombinace obojího.

A18. Riziko, že odborník neposoudí pro forma finanční informace jako sestavené ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii, vzniká v případech, kdy existují skutečnosti svědčící např. o tom, že:

- neupravené finanční informace pocházejí z nesprávného zdroje;

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

- neupravené finanční informace pocházejí ze správného zdroje, ale byly získány nesprávným způsobem;
- účetní pravidla používaná účetní jednotkou byla při provádění úprav nesprávně uplatněna, resp. úpravy nejsou s těmito pravidly v souladu;
- nebyly provedeny úpravy, které je nutné pro účely stanovených kritérií provést;
- byly provedeny úpravy, které nejsou v souladu se stanovenými kritérii;
- výpočty týkající se pro forma finančních informací obsahují početní nebo tiskovou chybu;
- informace v příloze jsou nedostatečné, nesprávné nebo neúplné.

Získávání poznatků o tom, jak odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, a o dalších okolnostech zakázky (viz odstavec 17)

- A19. Tyto poznatky může odborník získat prostřednictvím postupů zahrnujících např.:
- dotazování odpovědné strany a dalších pracovníků účetní jednotky podílejících se na sestavení pro forma finančních informací;
 - dotazování dalších subjektů, jako jsou osoby pověřené správou a řízením a poradci účetní jednotky;
 - seznámení s příslušnou podpůrnou dokumentací, např. se smlouvami a dohodami;
 - seznámení se zápisy z jednání osob pověřených správou a řízením.

Jakým způsobem odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace (viz odstavec 17(b))

- A20. Poznátka o tom, jakým způsobem odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, může odborník získat tím, že se seznámí např.:
- se zdrojem, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace;
 - s opatřeními, jež odpovědná strana přijala, aby mohla:
 - získat z daného zdroje neupravené finanční informace;
 - identifikovat odpovídající pro forma úpravy, např. jakým způsobem odpovědná strana získala finanční informace nabývaného podniku pro účely sestavení pro forma finančních informací;
 - s kvalifikací odpovědné strany pro sestavení pro forma finančních informací;
 - s charakterem a rozsahem dohledu, který odpovědná strana vykonává nad ostatními pracovníky účetní jednotky podílejícími se na sestavení pro forma finančních informací;
 - s přístupem, který má odpovědná strana k vymezení obsahu přílohy, doplňující pro forma finanční informace.

- A21. Mezi oblastmi, které mohou při sestavování pro forma finančních informací v souvislosti s podnikovou kombinací nebo prodejem podniku klást zvýšené nároky, patří rozdělení příjmů, režijních nákladů a aktiv a závazků mezi subjekty účastnící se transakce. Je proto důležité, aby odborník věděl, jakým způsobem odpovědná strana k tomuto rozdělení

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

přistoupila a jaká kritéria uplatnila, a aby tyto záležitosti byly vysvětleny v příloze k pro forma finančním informacím.

Charakter účetní jednotky a nabývaných nebo prodávaných podniků (viz odstavec 17(c))

- A22. Nabývaným podnikem může být jednak subjekt zapsaný v obchodním rejstříku a jednak samostatně identifikovatelný provoz, který je součástí nějakého jiného subjektu a který není zapsán v obchodním rejstříku, např. divize, organizační složka nebo část podniku. Prodávaným podnikem může být jednak subjekt zapsaný v obchodním rejstříku, např. dceřiná společnost nebo společný podnik, a jednak samostatně identifikovatelný provoz, který je součástí jiného subjektu a který není zapsán v obchodním rejstříku, např. divize, organizační složka nebo část podniku.
- A23. Odborník může mít veškeré požadované poznatky o účetní jednotce a nabývaných nebo prodávaných podnicích a jejich prostředí, resp. alespoň část těchto poznatků, pokud byly jejich finanční informace předmětem jím provedeného auditu nebo prověrky.

Relevantní odvětvové, právní, regulační a další externí faktory (viz odstavec 17(d))

- A24. K relevantním odvětvovým faktorům patří podmínky v daném ekonomickém odvětví, jako např. konkurenční prostředí, dodavatelsko-odběratelské vztahy a technický vývoj. Odborník posuzuje například následující skutečnosti:
- trh a konkurenci, včetně poptávky, kapacit a cenové konkurence;
 - obchodní praxi běžnou v daném odvětví;
 - cyklickou nebo sezónní činnost;
 - výrobní technologie týkající se výrobků dané účetní jednotky.
- A25. Relevantní právní a regulační faktory zahrnují právní a regulační prostředí, včetně mimo jiné příslušného rámce účetního výkaznictví, v souladu s nímž účetní jednotka, případně, pokud je to relevantní, nabývaný podnik sestavují pravidelné finanční informace, a právní a politické prostředí. Odborník posuzuje například následující skutečnosti:
- účetní postupy specifické pro dané odvětví;
 - právní a regulační rámec regulovaného odvětví;
 - právní a jiné předpisy, které mají významný dopad na provozní činnost účetní jednotky, případně, pokud je to relevantní, nabývaného nebo prodávaného podniku, včetně přímého dohledu;
 - daně;
 - vládní politiku, která v současnosti ovlivňuje podnikatelskou činnost účetní jednotky, případně, pokud je to relevantní, nabývaného nebo prodávaného podniku, např. monetární politiku (včetně kontrol v devizové oblasti), fiskální politiku, investiční pobídky (např. státní dotační programy) a cla nebo omezení v oblasti obchodu.
 - požadavky v oblasti ochrany životního prostředí, které mají vliv na dané odvětví a činnost účetní jednotky, případně, pokud je to relevantní, nabývaného nebo prodávaného podniku.

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH
INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

A26. K dalším externím faktorům, které mají dopad na účetní jednotku, případně, pokud je to relevantní, na nabývaný nebo prodávaný podnik a které odborník může zohledňovat, patří všeobecné ekonomické podmínky, úrokové sazby a dostupnost financování, inflace nebo revalvace měny.

Získávání důkazů o správnosti zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace

Relevantní faktory (viz odstavce 14(a), 18)

A27. To, zda neupravené finanční informace pocházejí ze správného zdroje, závisí jednak na existenci zprávy auditora nebo zprávy o prověřce k tomuto zdroji a jednak na tom, zda:

- použití tohoto zdroje je povoleno nebo stanoveno příslušným právním předpisem, povoleno příslušnou burzou cenných papírů, kde bude prospekt podán, případně je na daném trhu běžným zvykem a praxí;
- tento zdroj je jednoznačně identifikovatelný;
- tento zdroj představuje z hlediska dané události nebo transakce přiměřené východisko pro sestavení pro forma finančních informací, mimo jiné je v souladu s účetními pravidly uplatňovanými účetní jednotkou a byl sestaven k vhodnému datu, resp. za vhodné období.

A28. Zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, mohl být předmětem zprávy auditora nebo zprávy o prověřce vydané jiným odborníkem. To však nijak nezmenšuje povinnost odborníka vydávajícího zprávu podle tohoto standardu seznámit se v souladu s požadavky odstavce 17(c) a (e) s účetní jednotkou a jejími postupy v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví a ujistit se, že neupravené finanční informace byly získány ze správného zdroje.

Ke zdroji, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, neexistuje zpráva auditora ani zpráva o prověřce (viz odstavec 19)

A29. Pokud ke zdroji, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, neexistuje zpráva auditora ani zpráva o prověřce, musí odborník provést postupy, jejichž prostřednictvím posoudí jeho správnost. Charakter a rozsah těchto postupů bude záviset například na následujících faktorech:

- na tom, zda odborník v minulosti ověřoval nebo prověřoval historické finanční informace účetní jednotky, a na jeho poznatkách o účetní jednotce, které na základě takové zakázky získal;
- na tom, v jak nedávné minulosti byly historické finanční informace účetní jednotky ověřeny nebo prověřeny;
- na tom, zda jsou finanční informace účetní jednotky předmětem pravidelných prověrek prováděných odborníkem např. pro účely výkazů předkládaných regulačním orgánům.

A30. I když zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, nebyl předmětem auditu ani prověrky, je pravděpodobné, že účetní závěrka účetní jednotky za období bezprostředně předcházející tomu, za něž byl zdroj sestaven, byla ověřena auditorem, resp. byla předmětem prověrky. Zdrojem, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, může být například mezitímní účetní závěrka, která nebyla ověřena ani

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

prověřena, zatímco řádná účetní závěrka účetní jednotky za bezprostředně předcházející fiskální rok patrně byla auditorem ověřena. Postupy, které v takovém případě může odborník s ohledem na faktory vymezené v odstavci A29 provádět pro účely posouzení správnosti zdroje, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, zahrnují:

- Dotazování odpovědné strany:
 - na proces použitý pro sestavení zdroje a na spolehlivost podkladových účetních záznamů, na něž je zdroj sesouhlasen;
 - na to, zda byly zaúčtovány všechny transakce;
 - na to, zda byl zdroj sestaven v souladu s účetními pravidly uplatňovanými účetní jednotkou;
 - na to, zda od posledního auditorem ověřeného nebo prověřeného účetního období nastaly nějaké změny v účetních pravidlech, a pokud je tomu tak, jakým způsobem byly řešeny;
 - na to, jak odpovědná strana vyhodnotila riziko významné (materiální) nesprávnosti zdroje v důsledku podvodu;
 - na dopad změn v obchodní nebo provozní činnosti účetní jednotky.
- Posouzení zjištění, jež vyplynula z auditu nebo z prověrky bezprostředně předcházejících řádných nebo mezitímních finančních informací, jestliže odborník sám tyto informace ověřil nebo prověřil, včetně toho, zda tato zjištění mohou svědčit o problémech se sestavením zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace.
- Potvrzení informací, jež při dotazování poskytla odpovědná strana, jestliže její odpovědi nejsou v souladu s poznatky, které má odborník o účetní jednotce a okolnostech zakázky.
- Porovnání zdroje s příslušnými finančními informacemi za předchozí účetní období, případně s bezprostředně předcházejícími řádnými nebo mezitímními finančními informacemi a projednání významných změn s odpovědnou stranou.

Historické finanční informace nebyly nikdy ověřeny ani prověřeny (viz odstavec 13(e))

A31. Je nepravděpodobné, že by příslušný právní předpis umožnil vydání prospektu účetní jednotce, jejíž historické finanční informace nebyly nikdy předmětem auditu ani prověrky, s výjimkou případů, kdy účetní jednotka byla založena pro účely dané transakce a nikdy nevykazovala žádnou obchodní činnost.

Získávání důkazů o správnosti pro forma úprav

Identifikace správných pro forma úprav (viz odstavec 21)

A32. Důkazy, že odpovědná strana správně identifikovala nezbytné pro forma úpravy, může odborník – s využitím svých poznatků o tom, jak odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, a o dalších okolnostech zakázky – získat prováděním např. následujících postupů:

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

- posouzení přiměřenosti přístupu, který odpovědná strana uplatnila pro identifikaci správných pro forma úprav, např. pro identifikaci správného rozdělení příjmů, režijních nákladů a aktiv a závazků mezi jednotlivé subjekty;
- dotazování příslušných osob z nabývaného podniku ohledně toho, jak byly získány jeho finanční informace;
- posouzení konkrétních aspektů příslušných smluv, dohod a dalších dokumentů;
- dotazování poradců účetní jednotky ohledně konkrétních aspektů události nebo transakce a souvisejících smluv a dohod, které jsou relevantní pro identifikaci správných úprav;
- posouzení relevantních analýz a pracovní dokumentace zpracované odpovědnou stranou a dalšími pracovníky účetní jednotky podílejícími se na sestavení pro forma finančních informací;
- získání důkazů o dohledu, který odpovědná strana vykonává nad dalšími pracovníky účetní jednotky podílejícími se na sestavení pro forma finančních informací;
- provádění analytických postupů.

Průkaznost finančních informací nabývaného nebo prodáváného podniku, které jsou předmětem pro forma úprav (viz odstavec 22(b))

Finanční informace prodáváného podniku

- A33. V případě prodeje budou finanční informace týkající se prodáváného podniku odvozeny ze stejného zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, a tento zdroj bude obvykle ověřen auditorem nebo prověřen. Jako východisko pro posouzení průkaznosti finančních informací prodáváného podniku bude tudíž sloužit zdroj, z něhož pocházejí neupravené finanční informace. Odborník bude v těchto případech posuzovat např. takové záležitosti, jako zda příjmy a výdaje připadající na prodáváný podnik a vykázané na konsolidované úrovni byly v pro forma úpravách správně promítnuty.
- A34. Jestliže zdroj, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, nebyl předmětem auditu ani prověrky, může odborník při posuzování průkaznosti finančních informací prodáváného podniku postupovat podle ustanovení odstavců A29–A30.

Finanční informace nabývaného podniku

- A35. Zdroj, z něhož pocházejí neupravené finanční informace nabývaného podniku, patrně byl předmětem auditu nebo prověrky. Byl-li ověřen nebo prověřen přímo daným odborníkem, budou finanční informace nabývaného podniku průkazné – s výhradou okolností popsaných v odstavci 23.
- A36. Zdroj, ze kterého pocházejí finanční informace nabývaného podniku, mohl být předmětem zprávy auditora nebo zprávy o prověře vydané jiným odborníkem. To však nijak nezmenšuje povinnost odborníka vydávajícího zprávu podle tohoto standardu seznámit se v souladu s požadavky odstavce 17(c) a (e) s nabývaným podnikem a jeho postupy v oblasti účetnictví a účetního výkaznictví a ujistit se, že jeho finanční informace jsou průkazné.

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH
INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

A37. Pokud ke zdroji, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku, neexistuje zpráva auditora ani zpráva o prověrce, musí odborník provést postupy, jejichž prostřednictvím posoudí jeho správnost. Charakter a rozsah těchto postupů bude záviset například na následujících faktorech:

- na tom, zda odborník v minulosti ověřoval nebo prověřoval historické finanční informace nabývaného podniku, a na jeho poznatcích o nabývaném podniku, které na základě takové zakázky získal;
- na tom, v jak nedávné minulosti byly historické finanční informace nabývaného podniku ověřeny nebo prověřeny;
- na tom, zda jsou finanční informace nabývaného podniku předmětem pravidelných prozívek prováděných odborníkem např. pro účely výkazů předkládaných regulačním orgánům.

A38. I když zdroj, ze kterého pocházejí finanční informace nabývaného podniku, nebyl předmětem auditu ani prověrky, je pravděpodobné, že účetní závěrka nabývaného podniku za období bezprostředně předcházející tomu, za něž byl sestaven zdroj, z něhož tyto informace pocházejí, byla ověřena auditorem, resp. byla předmětem prověrky. Postupy, které v takovém případě může odborník s ohledem na faktory vymezené v odstavci A37 provádět pro účely posouzení průkaznosti finančních informací nabývaného podniku, zahrnují:

- Dotazování vedení nabývaného podniku:
 - na proces použitý pro sestavení zdroje, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku, a na spolehlivost podkladových účetních záznamů, na něž je zdroj sesouhlasen;
 - na to, zda byly zaúčtovány všechny transakce;
 - na to, zda byl zdroj, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku, sestaven v souladu s účetními pravidly jím uplatňovanými;
 - na to, zda od posledního auditorem ověřeného nebo prověřeného účetního období nastaly nějaké změny v účetních pravidlech, a pokud je tomu tak, jakým způsobem byly řešeny;
 - na to, jak vedení nabývaného podniku vyhodnotilo riziko významné (materiální) nesprávnosti zdroje, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku, v důsledku podvodu;
 - na dopad změn v obchodní nebo provozní činnosti nabývaného podniku.
- Posouzení zjištění, jež vyplynula z auditu nebo prověrky bezprostředně předcházejících řádných nebo mezitímních finančních informací, jestliže odborník sám tyto informace ověřil nebo prověřil, včetně toho, zda tato zjištění mohou svědčit o problémech se sestavením zdroje, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku;
- Potvrzení informací, jež při dotazování poskytlo vedení nabývaného podniku, jestliže jeho odpovědi na dotazy odborníka nejsou v souladu s poznatky, které má odborník o nabývaném podniku a okolnostech zakázky;

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

- Porovnání zdroje, z něhož pocházejí finanční informace nabývaného podniku, s příslušnými finančními informacemi za předchozí účetní období, případně s bezprostředně předcházejícími řádnými nebo mezitímními finančními informacemi a projednání významných změn s vedením nabývaného podniku.

Zdroj, ze kterého pocházejí neupravené finanční informace, případně zdroje, z nichž pocházejí finanční informace nabývaného nebo prodáváného podniku, jsou předmětem modifikovaného výroku auditora, modifikovaného závěru z prověrky nebo odstavce obsahujícího významnou skutečnost

Potenciální důsledky (viz odstavce 23(a))

A39. Ne všechny modifikované výroky auditora, modifikované závěry z prověrky či odstavce obsahující významnou skutečnost vydané ke zdroji, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, případně ke zdrojům, z nichž pocházejí finanční informace nabývaného nebo prodáváného podniku, budou mít nutně dopad na to, zda lze pro forma finanční informace sestavit ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii. Důvodem, proč byl k účetní závěrce účetní jednotky vydán výrok s výhradou, mohlo být například to, že v příloze nezveřejnila informaci o odměňování osob pověřených správou a řízením, jak vyžaduje příslušný rámec účetního výkaznictví. Pokud tato účetní závěrka sloužila jako zdroj neupravených finančních informací, nemusí mít výhrada na možnost sestavit pro forma výkaz čistých aktiv nebo pro forma výkaz zisku a ztráty ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se stanovenými kritérii žádný dopad.

Další vhodná opatření (viz odstavce 23(b), 24)

A40. Další vhodná opatření, která může odborník přijmout, zahrnují například:

- v souvislosti s požadavky stanovenými odstavcem 23(b):
 - projednání záležitosti s odpovědnou stranou;
 - upozornění na modifikovaný výrok auditora, modifikovaný závěr z prověrky nebo na odstavec obsahující významnou skutečnost ve zprávě odborníka, pokud to příslušné právní předpisy umožňují a pokud se podle úsudku odborníka jedná o záležitost relevantní a důležitou pro uživatele pro forma finančních informací;
- v souvislosti s požadavky stanovenými odstavcem 24: pokud to příslušné právní předpisy umožňují, vydání modifikovaného výroku odborníka;
- pokud to příslušné právní předpisy umožňují, odmítnutí vydat zprávu nebo odstoupení od zakázky;
- vyhledání právní pomoci.

Posouzení prezentace pro forma finančních informací

Nespojování odborníka se zavádějícími finančními informacemi (viz odstavec 26(b))

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH
INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

- A41. V souladu s Etickým kodexem IESBA nesmí být odborník vědomě spojován se zprávami, příznáními, sděleními ani jinými informacemi, o nichž se domnívá, že:⁹
- (a) obsahují prohlášení, které je významně (materiálně) nepravdivé nebo zavádějící;
 - (b) obsahují prohlášení nebo informace, které jsou nedbale zpracované; nebo
 - (c) opomíjejí nebo zastírají požadované informace v případech, kdy je takové opomenutí nebo zastření zavádějící.

Příloha k pro forma finančním informacím (viz odstavce 14(c), 26(c))

A42. V příloze je vhodné zveřejnit například následující informace:

- charakter a účel pro forma finančních informací, včetně charakteru události nebo transakce a data, k němuž se měla podle předpokladu uskutečnit;
- zdroj, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, a zda k němu byla zveřejněna zpráva auditora nebo zpráva o prověřce;
- pro forma úpravy, včetně popisu a vysvětlení jednotlivých úprav; u finančních informací nabývaného a prodávaného podniku zdroj, z něhož tyto informace pocházejí, a zda k němu byla zveřejněna zpráva auditora nebo zpráva o prověřce;
- v případě, že stanovená kritéria, v souladu s nimiž byly pro forma finanční informace sestaveny, nejsou veřejně dostupná, jejich popis;
- prohlášení, že pro forma finanční informace slouží výhradně pro ilustrativní účely a vzhledem ke svému charakteru nereflktují skutečnou finanční pozici účetní jednotky ani její skutečnou finanční výkonnost či peněžní toky.

Příslušné právní předpisy mohou vyžadovat zveřejnění těchto nebo jiných konkrétních informací v příloze.

Posouzení významných následných událostí (viz odstavec 26(d))

A43. Protože předmětem zprávy odborníka není zdroj, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, není odborník povinen provádět postupy zaměřující se na to, zda po datu, k němuž byl zdroj sestaven, nenastaly nějaké události, kvůli nimž by bylo nutné upravit údaje vykázané ve zdroji nebo které by bylo nutné popsat v související příloze. Nicméně je třeba, aby odborník posoudil, zda mu nejsou známy takové významné události, které je třeba uvést nebo popsat v příloze k pro forma finančním informacím, aby ty nebyly zavádějící. Toto posouzení vychází z postupů, které odborník provádí podle tohoto standardu, a z poznatků, které má o účetní jednotce a o okolnostech zakázky. Jestliže například účetní jednotka sjedná po datu zdroje, z něhož pocházejí neupravené finanční informace, kapitálovou transakci, v rámci níž budou jí vydané konvertibilní dluhopisy převedeny na akcie, mohly by být pro forma finanční informace zavádějící, pokud by tato událost nebyla v příloze k nim zveřejněna.

Významný (materiální) nesoulad s jinými informacemi (viz odstavec 27)

⁹ Etický kodex IESBA, odstavec 110.2

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

A44. Jestliže odpovědná strana odmítne korigovat pro forma finanční informace, případně jiné informace, může odborník přijmout například následující opatření:

- pokud to příslušné právní předpisy umožňují:
 - popsat významný (materiální) nesoulad ve své zprávě;
 - vydat modifikovaný výrok;
 - odmítnout vydat zprávu nebo odstoupit od zakázky;
- vyžádat si právní pomoc.

Písemná prohlášení (viz odstavec 28(a))

A45. Odpovědná strana je v některých případech kvůli typům předmětných transakcí nucena použít při provádění pro forma úprav účetní pravidla, jež účetní jednotka doposud nemusela formulovat, protože žádné takové transakce neměla. Odborník si v takovém případě může od odpovědné strany vyžádat, aby mu v písemném prohlášení potvrdila, že zvolená účetní pravidla jsou pravidly, jež účetní jednotka přijala pro tyto typy transakcí.

Vyjádření výroku

Ujištění týkající se jiných požadavků stanovených právními předpisy (viz odstavec 29)

A46. Odborník může být v souladu s příslušnými právními předpisy povinen vyjádřit výrok nejen k tomu, zda byly pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, ale i k dalším záležitostem. V některých případech nebude muset v této souvislosti provádět žádné další postupy. Příslušné právní předpisy mohou například vyžadovat, aby vyjádřil výrok k tomu, zda východiska, na jejichž základě odpovědná strana sestavila pro forma finanční informace, jsou v souladu s účetními pravidly uplatňovanými účetní jednotkou. Při vyjadřování výroku k takovýmto záležitostem odborník postupuje v souladu s odstavci 18 a 22(c) tohoto standardu.

A47. V jiných případech může být odborník nucen provést další postupy. Jejich charakter a rozsah bude záviset na charakteru události, k níž je odborník v souladu s příslušnými právními předpisy povinen vyjádřit výrok.

Prohlášení o odpovědnosti odborníka za zprávu

A48. Odborník může být v souladu s příslušnými právními předpisy povinen uvést ve své zprávě prohlášení, v němž potvrdí svou odpovědnost za tuto zprávu. Takové právní prohlášení ve zprávě odborníka neodporuje ustanovením tohoto standardu.

Zveřejnění stanovených kritérií (viz odstavec 30)

A49. Jsou-li stanovená kritéria předepsána příslušnými právními předpisy nebo vyhlášena pověřeným či všeobecně uznávaným orgánem vydávajícím standardy, není odpovědná strana povinná je znovu uvádět v příloze k pro forma finančním informacím. Tato kritéria jsou veřejně dostupná v rámci systému účetního výkaznictví, a jsou tudíž implicitním aspektem sestavení pro forma finančních informací.

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

- A50. Jestliže odpovědná strana stanovila pro sestavení pro forma finančních informací nějaká specifická kritéria, musí je zveřejnit v příloze k těmto informacím, aby jejich uživatelé mohli správně porozumět tomu, jakým způsobem odpovědná strana pro forma finanční informace sestavila.

Vypracování ověřovací zprávy

Název (viz odstavec 35(a))

- A51. Název, z něhož vyplývá, že se jedná o zprávu zpracovanou nezávislým odborníkem, například „Ověřovací zpráva nezávislého odborníka k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu“, potvrzuje, že odborník dodržel všechny relevantní etické požadavky ISAE 3000 (revidované znění).¹⁰ Tímto názvem se zpráva zpracovaná nezávislým odborníkem odlišuje od zpráv vydaných jinými stranami.

Příjemce(i) zprávy (viz odstavec 35(b))

- A52. Příjemce(i) zprávy může (mohou) být stanoven(i) příslušnými právními předpisy, případně se odborník může s účetní jednotkou v rámci podmínek zakázky dohodnout na tom, komu bude zpráva určena.

Úvodní odstavce (viz odstavec 35(c))

- A53. Vzhledem k tomu, že pro forma finanční informace budou součástí prospektu, který obsahuje i další informace, může odborník, pokud to způsob prezentace finančních informací v prospektu dovoluje, zvážit, zda ve své zprávě konkrétně nevymezí příslušný oddíl prospektu, v němž jsou pro forma finanční informace uvedeny. Takové opatření uživatelům zprávy pomůže snáze identifikovat pro forma finanční informace, jichž se zpráva týká.

Výrok (viz odstavce 13(c), 35(h))

- A54. Formulace, která bude v dané jurisdikci použita pro vyjádření výroku, tj. buď „pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se [stanovená kritéria]“, nebo „pro forma finanční informace byly náležitě sestaveny v souladu se stanovenými východisky“, je dána příslušnými právními předpisy upravujícími v dané jurisdikci zprávy k pro forma finančním informacím, případně všeobecně přijímanou praxí v dané jurisdikci.
- A55. Právní předpisy některých jurisdikcí mohou předepisovat jiné znění výroku odborníka, než jsou výše uvedené formulace. V takovém případě bude patrně nutné, aby odborník na základě svého úsudku rozhodl, zda mu provedení postupů stanovených tímto standardem umožňuje vyjádřit výrok ve znění, které je předepsáno příslušnými právními předpisy, nebo zda musí provést další postupy.
- A56. Dojde-li odborník k závěru, že postupy stanovené tímto standardem jsou pro vyjádření výroku ve znění předepsaném právními předpisy dostatečné, může být vhodné, aby ve své zprávě konstatoval, že použité znění výroku je rovnocenné oběma formulačním variantám podle tohoto standardu.

¹⁰ ISAE 3000 (revidované znění), odstavec 20

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH
INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

Příklad zprávy (viz odstavec 35)

A57. Příklad zprávy odborníka s nemodifikovaným výrokem je uveden v příloze.

Příloha

(viz odstavec A57)

Příklad zprávy odborníka obsahující nemodifikovaný výrok

OVĚŘOVACÍ ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO ODBORNÍKA K SESTAVENÍ PRO FORMA
FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

[Příslušný(í) příjemce(i)]

Zpráva k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu

Realizovali jsme zakázku, jejímž cílem bylo vydat ověřovací zprávu k pro forma finančním informacím společnosti ABC, jejichž sestavením byla pověřena [*odpovědná strana*]. Pro forma finanční informace se skládají z [pro forma výkazu čistých aktiv k [datum]], [pro forma výkazu zisku a ztráty za období k [datum]], [pro forma výkazu o peněžních tocích za období k [datum]] a přílohy. [Tyto výkazy, včetně přílohy, jsou uvedeny na str. xx–xx prospektu vydaného společností]. Kritéria, na jejichž základě [*odpovědná strana*] sestavila pro forma finanční informace, [upravuje [zákon o cenných papírech XX] a jsou popsána v bodě [X] přílohy]/[jsou popsána v bodě [X] přílohy].

Pro forma finanční informace byly [*odpovědná strana*] sestaveny pro ilustraci dopadu, který by [událost nebo transakce] [vymezená v bodě X přílohy] měla pro [finanční pozici společnosti k *uved'te datum*] [a] [její finanční výkonnost [a peněžní toky] za období k *uved'te datum*], pokud by se uskutečnila k [*uved'te datum*], [resp. *uved'te datum*]. [*odpovědná strana*] pro tyto účely použila informace o [finanční pozici] společnosti a její [finanční výkonnosti] [a jejích peněžních tocích] vykázané v účetní závěrce společnosti [za období k [datum]]. K této účetní závěrce [byla vydána [zpráva auditora]/[zpráva o prověřce]]/[nebyla vydána zpráva auditora ani zpráva o prověřce].¹

*Odpovědnost [*odpovědná strana*] za sestavení pro forma finančních informací*

Sestavení pro forma finančních informací v souladu se [*stanovená kritéria*] je výhradní odpovědností [*odpovědná strana*].

Naše nezávislost a řízení kvality

Dodrželi jsme požadavky týkající se nezávislosti a další požadavky *Etického kodexu pro auditory a účetní znalce*, vydaného Radou pro mezinárodní etické standardy účetních, který definuje základní principy profesní etiky, tj. integritu, objektivitu, odbornou způsobilost a řádnou péči, zachování důvěrnosti informací a profesionální jednání.

Společnost se řídí mezinárodním standardem pro řízení kvality ISQC 1² a v souladu s tímto standardem zavedla komplexní systém řízení kvality, včetně interních zásad a postupů upravujících soulad s etickými požadavky, profesními standardy a příslušnými právními předpisy.

¹ V případě, že k účetní závěrce byla vydána modifikovaná zpráva auditora nebo modifikovaná zpráva o prověřce, lze uvést, kde v prospektu je modifikace popsána.

² ISQC 1 *Řízení kvality u společností provádějících auditu a prověrky účetních závěrek, ostatní ověřovací zakázky a související služby*

OVĚŘOVACÍ ZAKÁZKY NA VYPRACOVÁNÍ ZPRÁVY K SESTAVENÍ PRO FORMA FINANČNÍCH INFORMACÍ UVEDENÝCH V PROSPEKTU

Odpovědnost odborníka

Naší povinností je vyjádřit [v souladu se [zákonem o cenných papírech XX] výrok k tomu, zda [odpovědná strana] sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se [stanovená kritéria].

Zakázku jsme provedli v souladu s mezinárodním standardem pro ověřovací zakázky ISAE 3420 *Ověřovací zakázky na vypracování zprávy k sestavení pro forma finančních informací uvedených v prospektu*, vydaným Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy. V souladu s tímto standardem jsme povinni naplánovat a provést zakázku tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že [odpovědná strana] sestavila pro forma finanční informace ve všech významných (materiálních) ohledech v souladu se [stanovená kritéria].

Naší povinností pro účely této zakázky není vydat aktualizovanou ani novou zprávu či výrok k historickým finančním informacím, které byly použity pro sestavení pro forma finančních informací, a v průběhu zakázky jsme neprovedli audit ani prověrku historických finančních informací, které byly použity pro sestavení pro forma finančních informací.

Pro forma finanční informace uvedené v prospektu slouží výhradně pro ilustraci dopadu, který by na neupravené finanční informace společnosti měla výše uvedená událost nebo transakce, pokud by se uskutečnila k dřívějšímu datu zvolenému pro ilustrativní účely. Neposkytujeme tudíž žádné ujištění, že skutečný výsledek události nebo transakce k [uved'te datum] bude odpovídat vykázaným údajům.

Součástí zakázky poskytující přiměřenou jistotu, jejímž cílem je vydat zprávu k tomu, zda pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se stanovenými kritérii, jsou rovněž postupy, které slouží k posouzení toho, zda stanovená kritéria použitá [odpovědná strana] pro sestavení pro forma finančních informací poskytují vhodné východisko pro prezentaci významného dopadu, který lze přímo přičíst určité události nebo transakci, a k získání dostatečných a vhodných důkazních informací o tom, zda

- tato kritéria jsou v provedených pro forma úpravách náležitě zohledněna;
- pro forma finanční informace svědčí o správné aplikaci úprav na neupravené finanční informace.

Výběr postupů je věcí úsudku odborníka a zohledňuje jeho poznatky o charakteru účetní jednotky, o události nebo transakci, v souvislosti s níž byly pro forma finanční informace sestaveny, a další relevantní okolnosti zakázky.

Součástí zakázky je rovněž posouzení celkové prezentace pro forma finančních informací.

Jsme přesvědčeni, že důkazní informace, které jsme získali, poskytují dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok

Podle našeho názoru [pro forma finanční informace byly ve všech významných (materiálních) ohledech sestaveny v souladu se [stanovená kritéria]]/[pro forma finanční informace byly náležitě sestaveny v souladu se stanovenými východisky].

Zpráva o jiných požadavcích stanovených právními předpisy

[Odborník může být v souladu s příslušnými právními předpisy povinen vyjádřit výrok i k dalším záležitostem (viz odstavce A46–A47). Forma a obsah této části zprávy se bude lišit v závislosti na charakteru těchto jeho dalších povinností.]

[Podpis odborníka]

[Datum zprávy]

[Adresa sídla odborníka]