

*Załącznik nr 1.22 do uchwały Nr 2041/37a/2018
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 5 marca 2018 r.*

KRAJOWY STANDARD BADANIA 550

w brzmieniu

MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 550

PODMIOTY POWIĄZANE

**MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 550
PODMIOTY POWIĄZANE**

(Stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych
za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres standardu	1
Specyfika podmiotów powiązanych i transakcji z tymi podmiotami	2
Odpowiedzialność biegłego rewidenta	3-7
Data wejścia w życie	8
Cele	9
Definicje	10
Wymogi	
Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności	11-17
Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi	18-19
Reakcja na ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi	20-24
Ocena ujmowania i ujawniania rozpoznanych powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi	25
Pisemne oświadczenia	26
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	27
Dokumentacja	28
Zastosowania i inne materiały objaśniające	
Odpowiedzialność biegłego rewidenta	A1-A3
Definicja podmiotu powiązanego	A4-A7
Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności	A8-A28
Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom oraz transakcjom z podmiotami powiązanymi	A29-A30
Reakcja na ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi	A31-A45
Ocena ujmowania i ujawniania rozpoznanych powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi	A46-A47
Pisemne oświadczenia	A48-A49
Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór	A50

Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 550 „Podmioty powiązane” należy odczytywać w powiązaniu z MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”.

Wprowadzenie

Zakres standardu

1. Przedmiotem niniejszego Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) jest dotycząca podmiotów powiązanych i transakcji z tymi podmiotami odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych. W szczególności omawia on szerzej sposób, w jaki należy stosować MSB 315 (zmieniony)¹, MSB 330² oraz MSB 240³ w odniesieniu do ryzyka istotnego zniekształcenia związanego z podmiotami powiązanymi i transakcjami z tymi podmiotami.

¹ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i ocena ryzyk istotnego zniekształcenia dzięki zrozumieniu jednostki i jej otoczenia”.

² MSB 330 „Postępowanie biegłego rewidenta w odpowiedzi na ocenę ryzyka”.

³ MSB 240 „Odpowiedzialność biegłego rewidenta podczas badania sprawozdań finansowych dotycząca oszustw”.

Specyfika podmiotów powiązanych i transakcji z tymi podmiotami

2. Wiele transakcji z podmiotami powiązаныmi następuje w ramach zwykłej działalności gospodarczej. W takich okolicznościach mogą one nie pociągać za sobą większego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych niż podobne transakcje z podmiotami niepowiązаныmi. Jednak w pewnych okolicznościach specyfika podmiotów powiązanych i transakcji z tymi podmiotami może rodzić większe ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych niż transakcje z podmiotami niepowiązаныmi, np.:

- podmioty powiązane mogą działać w rozległym i złożonym systemie powiązań i struktur, któremu odpowiada zwiększona złożoność transakcji pomiędzy podmiotami powiązаныmi,
- system informatyczny może być nieskuteczny do rozpoznawania i sumowania transakcji oraz nierozliczonych sald należności i zobowiązań pomiędzy jednostką, a jej podmiotami powiązаныmi,
- transakcje z podmiotami powiązаныmi mogą nie następować na normalnych warunkach rynkowych, np. przy niektórych transakcjach z podmiotami powiązаныmi może nie dochodzić do wymiany świadczeń.

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

3. Ze względu na fakt, że podmioty powiązane nie są niezależne względem siebie, wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określa specyficzne wymogi dotyczące ujęcia księgowego i ujawniania informacji o powiązaniach, transakcjach oraz saldach, aby umożliwić użytkownikom sprawozdań finansowych zrozumienie ich charakteru oraz aktualnego i potencjalnego wpływu na sprawozdania finansowe. Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają takie wymogi, biegły rewident jest odpowiedzialny za przeprowadzenie procedur badania służących rozpoznaniu, ocenie i reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia wynikającego z niezdolności jednostki do odpowiedniego ujęcia księgowego lub ujawnienia powiązań, transakcji i sald zgodnie z wymogami ramowych założeń.

4. Nawet jeśli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają minimalne lub nie ustalają żadnych wymogów dotyczących podmiotów powiązanych, biegły rewident powinien mimo to zrozumieć powiązania i transakcje jednostki z podmiotami powiązаныmi, tak, aby na tej podstawie móc stwierdzić, czy sprawozdania finansowe w stopniu, w jakim pozostają pod wpływem tych powiązań i transakcji:

- (a) zapewniają rzetelną prezentację (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub (zob. par A2)
- (b) nie wprowadzają w błąd (na potrzeby ramowych założeń zgodności) (zob. par. A3).

5. Zrozumienie powiązań i transakcji jednostki z podmiotami powiązаныmi jest ponadto przydatne przy ocenie przez biegłego rewidenta występowania jednego lub więcej czynników ryzyka oszustwa, zgodnie z wymogami MSB 240⁴, gdyż oszustwo może być łatwiej popełnione przy udziale podmiotów powiązanych.

6. Ze względu na nieuniknione ograniczenia badania występuje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdań finansowych mogą zostać niewykryte, mimo iż badanie zostało zaplanowane i przeprowadzone poprawnie, zgodnie z MSB⁵. Potencjalny wpływ nieuniknionych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnego zniekształcenia w przypadku podmiotów powiązanych jest większy z następujących powodów:

- kierownictwo może być nieświadome istnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi, szczególnie wtedy, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie określają wymogów dotyczących podmiotów powiązanych,
- powiązania z jednostkami powiązаныmi mogą dawać większą możliwość zмовы, zatajenia lub manipulacji przez kierownictwo.

7. Zaplanowanie i przeprowadzenie badania przy zachowaniu zawodowego sceptycyzmu, tak jak wymaga tego MSB 200⁶, jest więc szczególnie ważne, zważywszy na ewentualność nieujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązаныmi. W niniejszym MSB zostały określone wymogi mające pomóc biegłemu rewidentowi w rozpoznaniu i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązаныmi oraz w zaprojektowaniu procedur badania jako reakcji na ocenione ryzyko.

Data wejścia w życie

8. Niniejszy MSB stosuje się przy badaniu sprawozdań finansowych sporządzonych za okresy rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

9. Celem biegłego rewidenta jest:

⁴ MSB 240, paragraf 24.

⁵ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragraf 52.

⁶ MSB 200, paragraf 15.

(a) zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi – niezależnie od wymogów dotyczących podmiotów powiązanych określonych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej – wystarczające do tego, aby:

(i) rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa, o ile występują, wynikające z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi mające znaczenie dla rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem oraz

(ii) stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania, czy sprawozdania finansowe, w stopniu w jakim odzwierciedlają te powiązania i transakcje:

a. zapewniają rzetelną prezentację (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub

b. nie wprowadzają w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności);

(b) uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wskazujących, czy powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio rozpoznane, ujęte i ujawnione w sprawozdaniach finansowych zgodnie z odpowiednimi założeniami, o ile mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych.

Definicje

10. Na potrzeby niniejszego MSB poniższe terminy mają następujące znaczenie:

(a) transakcja na warunkach rynkowych – transakcja przeprowadzona na zasadach i warunkach właściwych dla transakcji pomiędzy nabywcą i sprzedawcą zainteresowanymi i niepowiązanymi ze sobą, działającymi niezależnie od siebie w celu realizacji własnych najlepiej pojętych interesów;

(b) podmiot powiązany – jednostka, która jest (zob. par. A4-A7):

(i) podmiotem powiązanym w myśl definicji zawartej w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej lub

(ii) jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustalają minimalne lub nie ustalają żadnych wymogów dotyczących podmiotów powiązanych, podmiotem powiązanym jest:

a. osoba lub inna jednostka, która sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ na daną jednostkę sprawozdawczą, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub więcej pośredników,

b. inna jednostka, nad którą dana jednostka sprawozdawcza sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub więcej pośredników lub

c. inna jednostka, która znajduje się pod wspólną kontrolą wraz z daną jednostką sprawozdawczą przez posiadanie:

i. wspólnego właściciela sprawującego kontrolę,

ii. właścicieli, którzy są bliskimi członkami rodziny lub

iii. wspólnego kierownictwa wyższego szczebla.

Tym niemniej nie uznaje się za podmioty powiązane jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą państwa (tj. władz krajowych, regionalnych lub lokalnych), chyba że są one stronami znaczących transakcji lub w znaczącym stopniu dzielą między sobą środki.

Wymogi

Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności

11. W ramach procedur oceny ryzyka oraz powiązanych czynności, których przeprowadzenia w trakcie badania⁷ wymagają od biegłego rewidenta MSB 315 (zmieniony) i MSB 240, biegły rewident przeprowadza⁸ procedury badania i powiązane czynności określone w paragrafach 12-17 w celu uzyskania informacji przydatnych do rozpoznania ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi (zob. par. A8).

Zrozumienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi

12. Dyskusje przeprowadzane w gronie zespołu wykonującego zlecenie badania zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego)⁹ i MSB 240 obejmują rozważenie podatności sprawozdań finansowych na istotne zniekształcenie

⁷ MSB 315 (zmieniony), paragraf 5, MSB 240, paragraf 16.

⁸ *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *biegły rewident wykonuje czynność*, zgodnie z konwencją tłumaczeniową przyjętą w Unii Europejskiej. Niezastosowanie formy nakazowej poprzez użycie słów *musi, ma, powinien* itp. nie zmienia faktu, że wyrażona w ten sposób czynność wskazuje na zobowiązanie biegłego rewidenta do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przywidziany w danym MSB.

⁹ MSB 315 (zmieniony), paragraf 10; MSB 240, paragraf 15.

spowodowane oszustwem lub błędem, które może wynikać z powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi (zob. par. A9-A10).

13. Biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące:

(a) tożsamości podmiotów powiązanych jednostki, w tym zmian w porównaniu z poprzednim okresem (zob. par. A11-A14),

(b) rodzaju powiązań jednostki z tymi podmiotami powiązanymi oraz

(c) informacji, czy jednostka zawarła podczas okresu jakiegokolwiek transakcje z tymi podmiotami powiązanymi, a jeśli tak, to jaki był ich charakter i cel.

14. Biegły rewident kieruje do kierownictwa i innych osób z jednostki pytania i przeprowadza inne, uznane za odpowiednie, procedury oceny ryzyka dla zrozumienia systemu kontroli, o ile istnieje, ustanowionego przez kierownictwo w celu (zob. par. A15-A20):

(a) rozpoznania, ujęcia księgowego i ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,

(b) autoryzacji oraz zatwierdzenia istotnych transakcji i porozumień z podmiotami powiązanymi oraz (zob. par. A21)

(c) autoryzacji oraz zatwierdzenia istotnych transakcji i porozumień wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej.

Wyczulenie na informacje dotyczące podmiotów powiązanych w trakcie przeglądu zapisów lub dokumentów

15. Podczas badania, w trakcie inspekcji zapisów lub dokumentów, biegły rewident pozostaje wyczulony na porozumienia lub inne informacje, mogące wskazywać na istnienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi (zob. par. A22-A23).

Biegły rewident analizuje w szczególności:

(a) potwierdzenia bankowe i prawne uzyskane w ramach procedur zastosowanych przez biegłego rewidenta,

(b) protokoły ze zebrań udziałowców i posiedzeń osób sprawujących nadzór oraz

(c) wszelkie inne zapisy lub dokumenty, które biegły rewident uznaje za niezbędne w okolicznościach właściwych dla jednostki,

wskazujące na istnienie powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi.

16. Jeżeli biegły rewident rozpozna w trakcie przeprowadzania procedur badania wskazanych w paragrafie 15 lub innych procedur transakcje wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej, to kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące (zob. par. A24-A25):

(a) rodzaju tych transakcji (zob. par. A26) oraz

(b) możliwości uczestnictwa w nich podmiotów powiązanych (zob. par. A27).

Wymiana informacji na temat podmiotów powiązanych z zespołem wykonującym zlecenie badania

17. Biegły rewident przekazuje stosowne informacje uzyskane na temat podmiotów powiązanych z jednostką innym członkom zespołu wykonującego zlecenie badania (zob. par. A28).

Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi

18. Spełniając wymóg MSB 315 (zmienionego) dotyczący rozpoznania i oceny ryzyka istotnego zniekształcenia¹⁰, biegły rewident rozpoznaje i ocenia ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi oraz ustala, czy jest ono znaczące. Dokonując tych ustaleń, biegły rewident traktuje rozpoznane znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki jako prowadzące do znaczącego ryzyka.

19. Jeżeli biegły rewident w trakcie przeprowadzania procedur oceny ryzyka oraz powiązanych czynności dotyczących podmiotów powiązanych rozpozna czynniki ryzyka oszustwa (w tym okoliczności związane z istnieniem podmiotu powiązanego o dominującym wpływie), wówczas bierze pod uwagę te informacje przy rozpoznawaniu i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem zgodnie z MSB 240 (zob. par. A6 oraz A29-A30).

Reakcja na ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi

20. W ramach wymogu MSB 330 dotyczącego reakcji na ocenione ryzyko¹¹ biegły rewident opracowuje i przeprowadza kolejne procedury badania służące uzyskaniu wystarczających i odpowiednich dowodów badania

¹⁰ MSB 315 (zmieniony), paragraf 25.

¹¹ MSB 330, paragrafy 5-6.

dotyczących ocenionego ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi. Procedury badania obejmują procedury wymagane zgodnie z paragrafami 21-24 (zob. par. A31-A34).

Rozpoznanie wcześniej nierozpoznanych lub nieujawnionych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi

21. Jeżeli biegły rewident rozpozna porozumienia lub informacje wskazujące na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, wówczas ustala on, czy istniejące okoliczności potwierdzają istnienie tych powiązań lub transakcji.

22. Jeżeli biegły rewident rozpozna podmioty powiązane lub znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, wówczas:

(a) niezwłocznie przekazuje stosowne informacje innym członkom zespołu wykonującego zlecenie badania (zob. par. A35);

(b) jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych:

(i) zwraca się do kierownictwa z prośbą o wskazanie wszystkich transakcji z nowo zidentyfikowanymi podmiotami powiązanymi w celu dokonania ich późniejszej oceny oraz

(ii) zwraca się z zapytaniem, dlaczego system kontroli jednostki nad powiązaniem i transakcjami z podmiotami powiązanymi nie zapewnił rozpoznania lub ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi;

(c) przeprowadza odpowiednie procedury badania wiarygodności dotyczące tego rodzaju nowo rozpoznanych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi (zob. par. A36);

(d) ponownie rozważa ryzyko istnienia innych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi i w razie konieczności przeprowadza dodatkowe procedury badania oraz

(e) jeżeli nieujawnienie przez kierownictwo podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi wydaje się zamierzone (i dlatego wskazuje na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem) ocenia wpływ tego faktu na badanie (zob. par. A37).

Rozpoznane znaczące transakcje z podmiotami powiązanymi wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki

23. W przypadku znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki biegły rewident:

(a) przeprowadza inspekcję umów lub porozumień, jeśli takowe istnieją, i ocenia, czy:

(i) uzasadnienie transakcji (lub jego brak) wskazuje, że zawarto je z zamiarem sporządzenia oszukańczej sprawozdawczości finansowej opartej na oszustwie lub ukrycia zawłaszczenia majątku¹² (zob. par. A38-A39),

(ii) warunki transakcji są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa oraz

(iii) transakcje zostały właściwie ujęte w księgach i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej;

(b) uzyskuje dowody, że transakcje zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone (zob. par. A40-A41).

Stwierdzenia dotyczące transakcji z podmiotami powiązanymi przeprowadzonymi na warunkach rynkowych

24. Jeżeli kierownictwo zamieściło w sprawozdaniach finansowych stwierdzenie, że transakcje z podmiotami powiązanymi zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego stwierdzenia (zob. par. A42-A45).

Ocena ujmowania i ujawniania rozpoznanych powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi

25. Przy formułowaniu opinii o sprawozdaniu finansowym zgodnie z MSB 700¹³ biegły rewident ocenia (zob. par. A46):

(a) czy rozpoznane powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio zaksięgowane i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (zob. par. A47) oraz

(b) czy skutki powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi:

(i) uniemożliwiają rzetelną prezentację sprawozdań finansowych (w myśl ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub

(ii) sprawiają, że sprawozdania finansowe wprowadzają w błąd (w myśl ramowych założeń zgodności).

¹² MSB 240, paragraf 32(c).

¹³ MSB 700 „Formułowanie opinii i sprawozdawczość dotycząca sprawozdań finansowych”, paragraf 10-15.

Pisemne oświadczenia

26. Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej zawierają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych, biegły rewident uzyskuje od kierownictwa oraz, gdy jest to uzasadnione, od osób sprawujących nadzór pisemne oświadczenia potwierdzające, iż (zob. par. A48-A49):

(a) ujawnili oni biegłemu rewidentowi tożsamość podmiotów powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi, które są im znane oraz

(b) odpowiednio ujęli w księgach oraz ujawnili takie powiązania i transakcje zgodnie z wymogami ramowych założeń.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór

27. Biegły rewident komunikuje osobom sprawującym nadzór, o ile nie wszystkie te osoby uczestniczą w zarządzaniu jednostką¹⁴, znaczące sprawy dotyczące podmiotów powiązanych z jednostką stwierdzone podczas badania (zob. par. A50).

Dokumentacja

28. Biegły rewident obejmuje dokumentacją badania nazwy rozpoznanych podmiotów powiązanych oraz charakter powiązań z tymi podmiotami¹⁵.

* * *

Zastosowania i inne materiały objaśniające

Odpowiedzialność biegłego rewidenta

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określające minimalne wymogi dotyczące podmiotów powiązanych (zob. par. 4)

A1. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej są uznawane za określające minimalne wymogi dotyczące podmiotów powiązanych, gdy zawierają definicję podmiotu powiązanego, ale definicja ta ma znacznie i węższy zakres od określonego w paragrafie 10(b)(ii) niniejszego standardu, w związku z tym wymóg ramowych założeń dotyczący ujawniania powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi ma zastosowanie do zdecydowanie mniejszej liczby powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi.

Ramowe założenia rzetelnej prezentacji (zob. par. 4(a))

A2. W przypadku ramowych założeń rzetelnej prezentacji¹⁶, powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi mogą nie zapewnić rzetelnej prezentacji w sprawozdaniach finansowych jeżeli, np. istota gospodarcza takich powiązań i transakcji nie jest odpowiednio odzwierciedlona w sprawozdaniach finansowych. Przykładowo rzetelna prezentacja może nie być możliwa, jeżeli sprzedaż nieruchomości przez jednostkę udziałowcowi, posiadającemu pakiet kontrolny udziałów, po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej, została ujęta jako zysk lub strata jednostki, podczas gdy mogła stanowić wpłatę lub zwrot kapitału albo też wypłatę dywidendy.

Ramowe założenia zgodności (zob. par. 4(b))

A3. W przypadku ramowych założeń zgodności, stwierdzenie, czy powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi powodują, że sprawozdania finansowe wprowadzają w błąd, tak jak to omówiono w MSB 700, zależy od szczególnych okoliczności zlecenia. Przykładowo, jeżeli nawet nieujawnienie w sprawozdaniach finansowych informacji o transakcjach z podmiotami powiązanymi jest zgodne z ramowymi założeniami lub z prawem bądź regulacjami, sprawozdania finansowe mogą wprowadzać w błąd, jeśli znacząca część przychodów jednostki wynika z transakcji z podmiotami powiązanymi, a fakt ten nie został ujawniony. Jeśli jednak w myśl MSB 210¹⁷ biegły rewident uznał wymogi ramowych założeń zgodności za możliwe do zaakceptowania¹⁸, to tylko w niezwykle rzadkich okolicznościach uznaje on sprawozdania finansowe, sporządzone i zaprezentowane zgodnie z tymi wymogami, za wprowadzające w błąd.

¹⁴ MSB 260 „Informowanie osób sprawujących nadzór i kierownictwa o niedociągnięciach kontroli wewnętrznej”, paragraf 13.

¹⁵ MSB 230 „Dowody badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

¹⁶ MSB 200, paragraf 13(a) definiuje znaczenie ramowych założeń rzetelnej prezentacji i zgodności.

¹⁷ MSB 210 „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 6(a).

¹⁸ MSB 700, paragraf A12.

Definicja podmiotu powiązanego (zob. par. 10(b))

A4. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej określa koncepcje kontroli i znaczącego wpływu. Choć mogą one określać te koncepcje za pomocą różnorodnych terminów, generalnie ustalają, iż:

(a) kontrola – to prawo do kierowania polityką finansową i operacyjną jednostki w celu odnoszenia korzyści z jej działalności oraz

(b) znaczący wpływ (który można uzyskać w wyniku nabycia udziałów, na mocy statutu lub umowy) – to prawo do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji z zakresu polityki finansowej i operacyjnej jednostki; nie oznacza on jednak sprawowania kontroli nad tą polityką.

A5. Występowanie poniższych powiązań może wskazywać, że ma miejsce kontrola lub znaczący wpływ:

(a) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio udziałów kapitałowych lub też innego rodzaju wkładów finansowych w jednostce,

(b) posiadanie przez daną jednostkę bezpośrednio lub pośrednio udziałów kapitałowych lub innego rodzaju wkładów finansowych w innych jednostkach,

(c) przynależność do grona osób sprawujących nadzór lub należących do kluczowego kierownictwa (tj. członków kierownictwa uprawnionych i odpowiedzialnych za planowanie, kierowanie i kontrolowanie działalności jednostki),

(d) bycie bliskim członkiem rodziny którejś z osób, o których mowa w punkcie (c),

(e) utrzymywanie znaczących powiązań gospodarczych z którąś z osób wymienionych w punkcie (c).

Jednostki powiązane o dominującym wpływie

A6. Jednostki powiązane, ze względu na swą zdolność do sprawowania kontroli lub wywierania znaczącego wpływu, mogą mieć możliwość wywierania wpływu na jednostkę lub jej kierownictwo. Uwzględnienie takiego zachowania ma znaczenie przy rozpoznaniu i ocenie ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, co wyjaśniono obszerniej w paragrafach A29-A30.

Jednostki specjalnego przeznaczenia jako podmioty powiązane

A7. W niektórych przypadkach jednostka specjalnego przeznaczenia¹⁹ może być podmiotem powiązanym z jednostką, ponieważ może ją w rzeczywistości kontrolować, nawet jeśli posiada niewielką liczbę udziałów lub wcale nie posiada udziałów w kapitale jednostki specjalnego przeznaczenia.

Procedury oceny ryzyka i powiązane czynności

Ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszące powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi (zob. par. 11)

Uwagi szczególne dotyczące jednostek sektora publicznego

A8. W przypadku jednostek sektora publicznego odpowiedzialność biegłego rewidenta dotycząca powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi może zależeć od zakresu mandatu badania lub wynikać z zobowiązań, jakie na jednostki sektora publicznego nakłada prawo, regulacje lub uchwały ciał ustawodawczych. W związku z tym odpowiedzialność biegłego rewidenta za badanie jednostek sektora publicznego może nie ograniczać się do reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia sprawozdań finansowych towarzyszące powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi, ale obejmować szerszy zakres odpowiedzialności uwzględniający reakcję na ryzyko nieprzestrzegania prawa, regulacji lub innych uchwał ciał ustawodawczych obowiązujących jednostki sektora publicznego, które określają specyficzne wymagania dokonywania interesów z podmiotami powiązanymi. Ponadto biegły rewident jednostek sektora publicznego może być zobowiązany do uwzględnienia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej tego sektora odnoszących się do powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi. Wymogi te mogą się różnić od obowiązujących w sektorze prywatnym.

Zrozumienie powiązań i transakcji przeprowadzanych z podmiotami powiązanymi.

Dyskusje w zespole wykonującym zlecenie badania (zob. par. 12)

A9. Sprawy, które mogą być przedmiotem dyskusji zespołu wykonującego zlecenie badania, obejmują:

- rodzaj oraz zakres powiązań i transakcji jednostki z podmiotami powiązanymi (np. posługując się aktualizowanym po każdym badaniu wykazem rozpoznanych przez biegłego rewidenta podmiotów powiązanych),

- podkreślenie wagi zachowania w trakcie badania zawodowego sceptycyzmu zakładającego wyczulenie na możliwość wystąpienia istotnego zniekształcenia ze względu na powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi,

¹⁹ MSB 315 (zmieniony), paragrafy A26-A27 zawiera wytyczne dotyczące cech jednostki specjalnego przeznaczenia.

- okoliczności lub uwarunkowania jednostki, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, nierozpoznanych lub nieujawnionych biegłemu rewidentowi przez kierownictwo (np. złożona struktura organizacyjna, wykorzystanie jednostek specjalnego przeznaczenia do transakcji nie ujmowanych w księgach lub niewystarczający system informatyczny),

- zapisy lub dokumenty, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi,

- znaczenie, jakie kierownictwo i osoby sprawujące nadzór przykładają do rozpoznania, właściwego ujęcia i ujawnienia powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi (jeśli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych) oraz powiązane ryzyko obejścia przez kierownictwo odnośnych kontroli.

A10. Dyskusje dotyczące oszustwa mogą ponadto obejmować szczególne rozważania na temat sposobu, w jaki podmioty powiązane mogą być zamieszane w oszustwo, np.:

- w jaki sposób jednostki specjalnego przeznaczenia kontrolowane przez kierownictwo mogą być wykorzystywane do ułatwienia uzyskiwania dochodów przez kierownictwo,

- w jaki sposób między jednostką a znanym partnerem gospodarczym członka kluczowego kierownictwa mogłyby zostać zaaranżowane transakcje ułatwiające zawłaszczenie majątku.

Tożsamość podmiotów powiązanych z jednostką (zob. par. 13(a))

A11. Jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych, informacja dotycząca tożsamości podmiotów powiązanych z jednostką będzie prawdopodobnie dostępna dla kierownictwa, gdyż system informatyczny jednostki będzie rejestrował, przetwarzał i łączył informacje na temat powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi, tak aby spełnić wymogi ramowych założeń. Dlatego kierownictwo może posiadać pełną listę podmiotów powiązanych i zmian w porównaniu z poprzednim okresem. W przypadku powtarzających się zleceń badania, zadawanie pytań stanowi podstawę do porównania informacji dostarczanych przez kierownictwo z zapisami biegłego rewidenta dotyczącymi podmiotów powiązanych rozpoznanych podczas poprzednich badań.

A12. Jeżeli jednak ramowe założenia nie określają wymogów dotyczących podmiotów powiązanych, jednostka może nie posiadać tego rodzaju systemów informatycznych. Kierownictwo może wówczas nie być świadome istnienia wszystkich podmiotów powiązanych. Tym niemniej, wymóg zadania pytań określonych w paragrafie 13 ma w dalszym ciągu zastosowanie, ponieważ kierownictwo może być świadome istnienia podmiotów, które spełniają definicję podmiotu powiązanego zawartą w niniejszym standardzie. Jednak w takim przypadku, zadane kierownictwu pytania dotyczące rozpoznania podmiotów powiązanych z jednostką mogą stanowić część procedur oceny ryzyka oraz powiązanych czynności przeprowadzanych przez biegłego rewidenta zgodnie z MSB 315 (zmienionym) w celu uzyskania informacji dotyczących:

- struktury właścicielskiej i zarządczej jednostki,
- rodzajów inwestycji realizowanych i planowanych przez jednostkę oraz
- struktury i sposobu finansowania jednostki.

W konkretnym przypadku powiązań wynikających ze wspólnej kontroli, jako że kierownictwo może być bardziej świadome takich powiązań, gdy mają one istotne znaczenie gospodarcze dla jednostki, zapytania biegłego rewidenta mogą być bardziej skuteczne, jeśli skupiają się na ustaleniu, czy podmioty, z którymi jednostka dokonuje znaczące transakcje lub w znaczącym stopniu dzieli zasoby, są podmiotami powiązanymi.

A13. W przypadku badania grupy MSB 600 wymaga od zespołu wykonującego zlecenie badania grupy dostarczenia każdemu z biegłych rewidentów badających część grupy listy podmiotów powiązanych sporządzonej przez kierownictwo grupy oraz zestawienia innych powiązanych stron, których istnienia zespół wykonujący badanie grupy jest świadomy²⁰. Jeżeli jednostka jest częścią grupy, informacja ta stanowi dla biegłego rewidenta podstawę przydatną do zadania kierownictwu pytań o tożsamość podmiotów powiązanych z jednostką.

A14. Biegły rewident może także uzyskać pewne informacje na temat tożsamości podmiotów powiązanych z jednostką drogą zadawania pytań kierownictwu w trakcie przyjmowania zlecenia lub jego kontynuacji.

System kontroli przez jednostkę powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi (zob. par. 14)

A15. Inne [niż kierownictwo] osoby w jednostce mogą być uznane za posiadające wiedzę o powiązaniach i transakcjach jednostki z podmiotami powiązanymi oraz o kontroli tego rodzaju powiązań i transakcji. Mogą być nimi niżej wymienione osoby przy założeniu, że nie wchodzi w skład kierownictwa:

- osoby sprawujące nadzór,

²⁰ MSB 600 „Badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca biegłych rewidentów części grupy) – uwagi szczególne”, paragraf 40(e).

- pracownicy upoważnieni do inicjowania, przetwarzania lub rejestracji transakcji zarówno znaczących, jak i wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej oraz osoby, które nadzorują lub monitorują tych pracowników,

- audytorzy wewnętrzni,
- zatrudnieni w jednostce doradcy prawni oraz
- osoba odpowiedzialna za przestrzeganie zasad etyki lub jej odpowiednik.

A16. Badanie przeprowadza się w oparciu o przesłankę, że kierownictwo i jeśli to konieczne, osoby sprawujące nadzór potwierdziły i rozumieją, że są odpowiedzialne za sporządzanie sprawozdań finansowych zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmującymi, tam gdzie to odpowiednie, rzetelną prezentację oraz kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo oraz tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór uznają za niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdań finansowych nie zawierających istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem²¹. Jeśli więc ramowe założenia ustalają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych, sporządzenie sprawozdań finansowych wymaga od kierownictwa, pod kontrolą osób sprawujących nadzór, opracowania, wdrożenia i zapewnienia działania odpowiedniego systemu kontroli powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi tak, aby możliwe było ich rozpoznanie oraz odpowiednie ujęcie i ujawnienie zgodnie z ramowymi założeniami. Pełniąc swoje funkcje nadzorcze, osoby sprawujące nadzór nadzorują, w jaki sposób kierownictwo wywiązuje się z odpowiedzialności za tego rodzaju kontrole. Niezależnie od wszelkich wymogów dotyczących podmiotów powiązanych ramowe założenia mogą określać, że osoby sprawujące nadzór uzyskują w ramach pełnienia funkcji nadzorczych informacje od kierownictwa umożliwiające im zrozumienie charakteru oraz gospodarczego uzasadnienia powiązań i transakcji jednostki z podmiotami powiązanymi.

A17. Spełniając zawarty w MSB 315 (zmienionym) wymóg poznania środowiska kontroli, biegły rewident może ocenić poniżej przedstawione cechy środowiska kontroli²² ograniczające ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi:

- właściwie podane do wiadomości pracownikom jednostki i wdrożone wewnętrzne kodeksy etyki, które określają warunki zawierania przez jednostkę szczególnych rodzajów transakcji z podmiotami powiązanymi,
- zasady i procedury ujawniania w sposób jasny i terminowy informacji o związkach kierownictwa i osób sprawujących nadzór z transakcjami z podmiotami powiązanymi,
- przypisanie w obrębie jednostki odpowiedzialności za rozpoznanie, rejestrację, sumowanie i ujawnianie transakcji z podmiotami powiązanymi,
- terminowe ujawnianie oraz omawianie przez kierownictwo z osobami sprawującymi nadzór znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi, wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej, w tym także, czy osoby sprawujące nadzór odpowiednio przeanalizowały uzasadnienie gospodarcze takich transakcji (np. drogą zasięgnięcia porady u zewnętrznych zawodowych doradców),
- jasne wytyczne dotyczące zatwierdzania transakcji z podmiotami powiązanymi, które uwzględniają rzeczywiste lub postrzegane konflikty interesów przewidujące zatwierdzenie transakcji przez podkomitet składający się z niezależnych od kierownictwa osób sprawujących nadzór,
- okresowe przeglądy dokonywane przez wewnętrznych audytorów, tam gdzie ma to zastosowanie,
- podejmowanie przez kierownictwo proaktywnych działań służących rozwiązaniu spraw związanych z ujawnianiem informacji o podmiotach powiązanych takie, jak zasięgnięcie porady biegłego rewidenta lub zewnętrznego doradcy prawnego,
- istnienie zasad i procedur powiadamiania o oszustwach, tam gdzie ma to zastosowanie.

A18. Kontrole powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi mogą w niektórych jednostkach wykazywać niedociągnięcia lub w ogóle nie następować z przyczyn takich, jak:

- przywiązywanie przez kierownictwo małej wagi do rozpoznawania i ujawniania powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi,
- brak odpowiedniego nadzoru ze strony osób sprawujących nadzór,
- zamierzone lekceważenie takich kontroli, gdyż ujawnienie podmiotów powiązanych mogłyby upublicznić informacje uznawane przez kierownictwo za wrażliwe, np. informacje o dokonywaniu transakcji z udziałem członków rodziny kierownictwa,
- niewystarczające zrozumienie przez kierownictwo wymogów dotyczących podmiotów powiązanych zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,
- brak wymogów dotyczących ujawniania informacji w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.

Jeżeli takie kontrole są nieskuteczne lub nie następują, biegły rewident może nie być w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących powiązań i transakcji z podmiotami

²¹ MSB 200, paragraf A2.

²² MSB 315 (zmieniony), paragraf 14.

powiązani. W takim przypadku biegły rewident powinien, zgodnie z MSB 705²³, rozważyć wpływ tego faktu na badanie, w tym na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

A19. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa skłania w wielu przypadkach kierownictwo do obchodzenia kontroli, które w innych przypadkach wydają się działać skutecznie²⁴. Ryzyko obchodzenia kontroli przez kierownictwo jest wyższe wtedy, gdy kierownictwo posiada powiązania, obejmujące kontrolę lub znaczący wpływ na strony, z którymi jednostka prowadzi interesy, gdyż powiązania te mogą zachęcać oraz stwarzać kierownictwu większe możliwości popełnienia oszustwa. Na przykład posiadanie przez kierownictwo udziałów finansowych w niektórych podmiotach powiązanych może stanowić dla kierownictwa zachętę do obchodzenia kontroli poprzez (a) kierowanie jednostką wbrew jej interesom, tak aby transakcje zakończyły się z korzyścią dla tych podmiotów lub (b) znowę z takimi stronami lub kontrolowanie ich działań. Do przykładów możliwego oszustwa można zaliczyć:

- kreowanie fikcyjnych warunków transakcji z podmiotami powiązanimi w celu zniekształcenia ekonomicznego uzasadnienia tych transakcji,
- organizowanie opartego na oszustwie przekazu aktywów pochodzących od kierownictwa lub przeznaczonych dla kierownictwa lub innych osób w kwotach znacząco niższych lub wyższych od wartości rynkowej,
- uczestnictwo w złożonych transakcjach z podmiotami powiązanimi, takich jak jednostki specjalnego przeznaczenia, których struktura służy błędnemu przedstawieniu sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności jednostki.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A20. Kontrola w mniejszych jednostkach jest mniej formalna i jednostki te mogą nie posiadać udokumentowanego procesu postępowania w przypadku powiązań i transakcji z podmiotami powiązanimi. Właściciel-kierownik może zmniejszyć skutki ryzyka wynikającego z transakcji z podmiotami powiązanimi lub potencjalnie zwiększyć to ryzyko poprzez aktywny udział w ustalaniu wszystkich głównych aspektów transakcji. W przypadku tego rodzaju jednostek biegły rewident może poznać powiązania i transakcje z podmiotami powiązanimi oraz wszelkie istniejące kontrole tego obszaru poprzez kierowanie zapytań do kierownictwa w połączeniu z innymi procedurami, takimi jak obserwacja czynności kierownictwa w zakresie nadzoru i przeglądu oraz inspekcji dostępnej odpowiedniej dokumentacji.

Autoryzacja i zatwierdzanie znaczących transakcji i umów (zob. par. 14(b))

A21. Autoryzacja obejmuje udzielanie zezwolenia przez stronę lub strony o odpowiednich uprawnieniach (niezależnie od tego czy jest to kierownictwo, osoby sprawujące nadzór czy udziałowcy jednostki) na zawieranie przez jednostkę określonych transakcji zgodnie z wcześniej ustalonymi kryteriami uwarunkowanymi lub nie własnym osądem. Zatwierdzanie polega na akceptacji przez te strony transakcji, zawartych przez jednostkę po spełnieniu kryteriów, w oparciu o które dokonano autoryzacji. Przykłady kontroli, które jednostka mogła ustanowić w celu autoryzacji i zatwierdzania znaczących transakcji i umów z podmiotami powiązanimi lub znaczących transakcji i umów wykraczających poza normalny tryb działalności, obejmują:

- monitoring kontroli dla rozpoznania takich transakcji i porozumień wymagających autoryzacji i zatwierdzania,
- zatwierdzanie zasad i warunków transakcji oraz porozumień przez kierownictwo, osoby sprawujące nadzór oraz, jeśli okaże się to właściwe, przez udziałowców.

Wyczulenie na informacje o podmiotach powiązanych uzyskiwane podczas przeglądu zapisów lub dokumentów

Zapisy lub dokumenty mogą być objęte inspekcją dokonywaną przez biegłego rewidenta (zob. par. 15)

A22. Podczas badania biegły rewident może przeprowadzić inspekcję zapisów lub dokumentów, mogących być źródłem informacji o powiązaniach i transakcjach z podmiotami powiązanimi, takich jak np.:

- uzyskane przez biegłego rewidenta potwierdzenia od stron trzecich (dodatkowo oprócz potwierdzeń od banku i prawników),
- deklaracje podatku dochodowego jednostki,
- informacje przekazywane przez jednostkę organom regulacyjnym,
- księgi udziałowców pozwalające na ustalenie kluczowych udziałowców jednostki,
- oświadczenia dotyczące konfliktu interesów otrzymane od kierownictwa i osób sprawujących nadzór,
- zapisy dotyczące inwestycji jednostki i jej programów emerytalnych,
- umowy i porozumienia z kluczowym kierownictwem i osobami sprawującymi nadzór,
- znaczące umowy i porozumienia wykraczające poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki,

²³ MSB 705 „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

²⁴ MSB 240, paragrafy 31 i A4.

- poszczególne faktury i korespondencja z doradcami jednostki,
- polisy ubezpieczenia na życie nabyte przez jednostkę,
- znaczące umowy renegotjowane przez jednostkę podczas okresu,
- sprawozdania audytorów wewnętrznych,
- dokumenty związane ze złożeniem dokumentacji (np. prospektu emisyjnego) w urzędzie nadzorującym obrót papierami wartościowymi.

Porozumienia mogące wskazywać na istnienie wcześniej nierozpoznanych lub nieujawnionych powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi.

A23. Porozumienia obejmują formalne lub nieformalne ustalenia między jednostką a jedną lub większą liczbą stron w takich celach, jak:

- ustanowienie powiązań gospodarczych za pomocą odpowiednich narzędzi lub struktur,
- prowadzenie pewnych rodzajów transakcji według określonych zasad i warunków,
- świadczenie określonych usług lub wsparcia finansowego.

Przykłady porozumień, mogących wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji z podmiotami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie rozpoznało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, obejmują:

- udział wraz z innymi stronami w spółkach nieposiadających osobowości prawnej,
- porozumienia dotyczące świadczenia usług na rzecz pewnych stron według zasad i warunków wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki,
- powiązania zachodzące między gwarantem a beneficjentem gwarancji,
- rozpoznanie znaczących transakcji wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej (zob. par. 16).

A24. Uzyskanie dalszych informacji o znaczących transakcjach wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki umożliwia biegłemu rewidentowi ocenę, czy istnieją jakiegokolwiek czynniki ryzyka oszustwa oraz czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wyznaczają wymogi dotyczące podmiotów powiązanych, które pozwalają rozpoznać ryzyko istotnego zniekształcenia.

A25. Przykłady transakcji wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej obejmują:

- złożone transakcje kapitałowe, takie jak restrukturyzacje lub nabycia przedsiębiorstw,
- transakcje z jednostkami zagranicznymi działającymi w systemach prawnych o słabo rozwiniętym prawie spółek,
- wynajem lokalu lub świadczenie usług zarządzania przez jednostkę na rzecz innej strony bez zapłaty,
- transakcje sprzedaży z nietypowym znaczącym rabatem lub zyskiem,
- transakcje z opcją zwrotu, na przykład sprzedaż z obowiązkiem odkupu,
- transakcje w ramach umów o warunkach zmieniających przed ich wygaśnięciem.

Zrozumienie charakteru znaczących transakcji wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej (zob. par. 16(a))

A26. Zapytania o charakter znaczących transakcji zawieranych poza zwykłym trybem działalności gospodarczej służą zrozumieniu gospodarczej istoty tych transakcji oraz zasad i warunków, na jakich zostały one zawarte.

Udział podmiotów powiązanych (zob. par. 16(b))

A27. Podmiot powiązany może uczestniczyć w transakcji wykraczającej poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki nie tylko w sposób bezpośredni jako strona transakcji, ale również w sposób pośredni poprzez pośrednika. Taki wpływ może wskazywać na istnienie czynnika ryzyka oszustwa.

Wymiana informacji na temat podmiotów powiązanych z zespołem wykonującym zlecenie badania (zob. par. 17)

A28. Informacje na temat podmiotów powiązanych, które mogą być wymieniane w gronie zespołu wykonującego zlecenie badania obejmują np.:

- tożsamość podmiotów powiązanych jednostki,
- charakter powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi,
- znaczące lub złożone powiązania lub transakcje z podmiotami powiązanymi, które mogą wymagać specjalnej uwagi w trakcie badania, a w szczególności transakcje, w które finansowo zaangażowane jest kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór.

Rozpoznanie i ocena ryzyka istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom oraz transakcjom z podmiotami powiązanymi

Czynniki ryzyka oszustwa związanego z podmiotami powiązanymi o dominującym wpływie (zob. par. 19)

A29. Zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę lub małą grupę osób przy jednoczesnym braku skutecznej kontroli stanowi czynnik ryzyka oszustwa²⁵. Kryteria wywierania dominującego wpływu przez podmiot powiązany obejmują:

- podmiot powiązany sprzeciwił się znaczącej decyzji gospodarczej podjętej przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór,
- znaczące transakcje wymagają ostatecznego zatwierdzenia przez podmiot powiązany,
- ograniczenie lub brak dyskusji w gronie kierownictwa i osób sprawujących nadzór na temat propozycji gospodarczych zainicjowanych przez podmiot powiązany,
- transakcje z podmiotem powiązany (lub bliskim członkiem rodziny podmiotu powiązanego) są sporadycznie poddawane niezależnemu przeglądowi i zatwierdzeniu.

W niektórych przypadkach dominujący wpływ może mieć także miejsce, gdy podmiot powiązany odegrał znaczącą rolę przy zakładaniu jednostki i nadal odgrywa wiodącą rolę w zarządzaniu jednostką.

A30. W razie istnienia innych czynników ryzyka, obecność podmiotu powiązanego o dominującym wpływie może wskazywać na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. I tak np.:

- nietypowo wysoka rotacja kierownictwa wyższego szczebla lub doradców może sugerować nieetyczne lub oszukańcze praktyki gospodarcze służące celom podmiotu powiązanego,
- korzystanie z pośredników gospodarczych przy zawieraniu znaczących transakcji, nie mające wyraźnego uzasadnienia gospodarczego, może sugerować, że podmiot powiązany może mieć interes w takich transakcjach kontrolując pośredników do niezgodnych z prawem celów,
- dowody na nader aktywny udział lub zaangażowanie się podmiotu powiązanego w wybór zasad rachunkowości lub ustalanie znaczących wartości szacunkowych może wskazywać na możliwość sporządzania oszukańczej sprawozdawczości finansowej.

Reakcja na ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi (zob. par. 20)

A31. Rodzaj, czas przeprowadzania i zakres dalszych procedur badania, które biegły rewident może dobrać jako reakcję na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia towarzyszącego powiązaniom i transakcjom z podmiotami powiązanymi, zależy od charakteru tego ryzyka i uwarunkowań jednostki²⁶.

A32. Przykłady procedur wiarygodności, które biegły rewident może przeprowadzić, gdy znaczące jest ocenione przez niego ryzyko niewłaściwego ujęcia lub nieujawnienia przez kierownictwo transakcji z podmiotem powiązanym zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (czy to na skutek błędu lub oszustwa), obejmują:

- uzyskanie potwierdzenia lub omówienie specyficznych aspektów transakcji z pośrednikami takimi jak banki, firmy prawnicze, żyranci lub agenci, o ile jest to wykonalne i nie jest zabronione przez prawo, regulacje lub zasady etyki,
- potwierdzenie celu, specyficznych warunków lub kwot transakcji z podmiotami powiązanymi (ta procedura badania może być mniej skuteczna, jeżeli biegły rewident stwierdzi, że jednostka może wpływać na odpowiedzi udzielane przez podmioty powiązane),
- lektura sprawozdań finansowych lub innych odpowiednich dostępnych informacji finansowych podmiotów powiązanych – jeśli to wykonalne – w celu potwierdzenia ujęcia transakcji w zapisach księgowych podmiotów powiązanych.

A33. Jeżeli biegły rewident ocenił, że znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem wynika z istnienia podmiotu powiązanego o dominującym wpływie, może on, w uzupełnieniu ogólnych wymogów MSB 200, przeprowadzić procedury badania, takie jak poniżej wymienione w celu zrozumienia bezpośrednich lub pośrednich powiązań gospodarczych podmiotu powiązanego z jednostką oraz określenia potrzeby przeprowadzenia dalszych odpowiednich procedur badania wiarygodności:

- zapytania i rozmowy z kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór,
- zapytania do podmiotu powiązanego,
- inspekcja znaczących umów z podmiotem powiązanym,
- odpowiednie poszukiwania informacji za pomocą Internetu lub innych specyficznych zewnętrznych baz danych gospodarczych,
- przegląd informacji pracowników o podejrzeniu oszustw, o ile je zachowano.

A34. W zależności od wyników zastosowanych procedur oceny ryzyka biegły rewident może uznać za odpowiednie uzyskanie dowodów badania bez przeprowadzania testów działania w jednostce kontroli nad powiązaniami i transakcjami z podmiotami powiązanymi. W niektórych jednak przypadkach niemożliwe może

²⁵ MSB 240, Załącznik 1.

²⁶ MSB 330 zawiera wytyczne dotyczące rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania. MSB 240 określa wymogi i wytyczne dotyczące właściwych reakcji na ocenione ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

okazać się uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania istotnego zniekształcenia związanego z powiązaniem i transakcjami z podmiotami powiązanimi jedynie drogą przeprowadzenia wyłącznie procedur wiarygodności. Na przykład, jeżeli transakcje wewnątrzgrupowe są częste i znacząca liczba informacji dotycząca tych transakcji jest inicjowana, zapisywana, przetwarzana lub wykazywana elektronicznie w ramach zintegrowanego systemu, biegły rewident może stwierdzić, że nie jest możliwy dobór efektywnych procedur wiarygodności, których wyłącznie zastosowanie mogłyby zmniejszyć ryzyko istotnego zniekształcenia związanego z tymi transakcjami do możliwego do zaakceptowania niskiego poziomu. W takim przypadku, spełniając zawarty w MSB 330 wymóg uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności działania odnośnych kontroli²⁷, biegły rewident jest zobowiązany do przeprowadzenia testów działania systemu kontroli jednostki w zakresie kompletności i dokładności rejestrowania powiązań i transakcji z podmiotami powiązanimi.

Rozpoznanie wcześniej nierozpoznanych lub nieujawnionych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanimi

Przekazanie zespołowi wykonującemu zlecenie badania informacji na temat nowo rozpoznanych podmiotów powiązanych (zob. par. 22(a))

A35. Szybkie przekazanie innym członkom zespołu wykonującego zlecenie badania informacji o wszelkich nowo rozpoznanych podmiotach powiązanych pomaga im w ustaleniu, czy te informacje wpływają na wyniki i wnioski wyciągnięte z już przeprowadzonych procedur oceny ryzyka, w tym, czy ryzyko istotnego zniekształcenia powinno być ponownie ocenione.

Procedury wiarygodności dotyczące nowo rozpoznanych podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanimi (zob. par. 22 (c)).

A36. Przykłady procedur badania wiarygodności, które biegły rewident może przeprowadzić w związku z nowo rozpoznanymi podmiotami powiązanimi lub znaczącymi transakcjami z podmiotami powiązanimi obejmują:

- zapytania o charakter powiązań jednostki z nowo rozpoznanymi podmiotami powiązanimi, w tym (jeśli jest to uzasadnione i nie zabronione przez prawo, regulacje lub zasady etyki) zapytania kierowane do stron trzecich spoza jednostki, takich jak doradcy prawni, główni agenci i przedstawiciele, konsultanci, żyrci i inni bliscy partnerzy gospodarczy, co do których istnieje domniemanie, że posiadają znaczącą wiedzę o jednostce i jej działalności,
- przeprowadzenie analizy zapisów księgowych dotyczących transakcji z nowo rozpoznanymi podmiotami powiązanimi. Taka analiza może być wsparta wspomaganymi komputerowo technikami badania,
- weryfikacje zasad i warunków transakcji z nowo rozpoznanymi podmiotami powiązanimi oraz ocenę, czy transakcje te zostały odpowiednio ujęte i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

Zamierzone nieujawnienie informacji przez kierownictwo (zob. par. 22(e))

A37. Wymogi MSB 240 dotyczącego odpowiedzialności biegłego rewidenta za uwzględnienie podczas badania sprawozdań finansowych możliwości popełnienia oszustwa mają zastosowanie wówczas, gdy kierownictwo w zamierzony sposób nie ujawnia biegłemu rewidentowi informacji o podmiotach powiązanych lub o znaczących transakcjach z podmiotami powiązanimi. Biegły rewident może także rozważyć, czy niezbędna jest ponowna ocena wiarygodności odpowiedzi udzielonych przez kierownictwo na jego zapytania oraz wiarygodności składanych mu oświadczeń kierownictwa.

Rozpoznane ryzyko znaczących transakcji z podmiotami powiązanimi wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki

Ocena uzasadnienia gospodarczego znaczących transakcji z podmiotami powiązanimi (zob. par. 23)

A38. Oceniając uzasadnienie gospodarcze znaczących transakcji z podmiotami powiązanimi wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki, biegły rewident może rozważyć następujące zagadnienia:

- czy transakcja:
 - jest nadmiernie złożona (np. może obejmować wiele podmiotów powiązanych należących do tej samej grupy),
 - charakteryzuje się nietypowymi warunkami handlowymi takimi, jak nietypowe ceny, oprocentowanie, gwarancje lub warunki zapłaty,
 - jest pozbawiona sensu z punktu widzenia logiki prowadzenia działalności,
 - obejmuje poprzednio nierozpoznane podmioty powiązane,
 - jest przetwarzana w nietypowy sposób;

²⁷ MSB 330, paragraf 8(b).

- czy kierownictwo omówiło charakter i sposób ujęcia księgowego tych transakcji z osobami sprawującymi nadzór;
- czy kierownictwo kładzie większy nacisk na zastosowanie określonego podejścia księgowego, czy też na treść ekonomiczną danej transakcji.

Jeżeli wyjaśnienia kierownictwa są znacząco niespójne z warunkami transakcji z podmiotami powiązanymi, od biegłego rewidenta wymaga się zgodnie z MSB 500²⁸ rozważenia wiarygodności wyjaśnień i oświadczeń kierownictwa udzielonych w innych istotnych sprawach.

A39. Biegły rewident może także starać się zrozumieć uzasadnienie gospodarcze takiej transakcji z perspektywy podmiotu powiązanego, gdyż może mu to pomóc zarówno w lepszym poznaniu sensu gospodarczego transakcji, jak też przyczyny jej przeprowadzenia. Jeżeli uzasadnienie gospodarcze transakcji z perspektywy podmiotu powiązanego wydaje się być niezgodne z charakterem prowadzonej przez niego działalności, może to stanowić czynnik ryzyka oszustwa.

Autoryzacja i zatwierdzanie znaczących transakcji z podmiotem powiązanym (zob. par. 23(b))

A40. Autoryzacja i zatwierdzanie przez kierownictwo, osoby sprawujące nadzór oraz, jeśli ma to zastosowanie, udziałowców znaczących transakcji z podmiotem powiązanym, wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej jednostki, może stanowić dowód badania potwierdzający, że transakcje te zostały należycie przeanalizowane na właściwym szczeblu w jednostce oraz że ich zasady i warunki zostały odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniach finansowych. Występowanie tego rodzaju transakcji, o ile nie zostały one poddane autoryzacji i zatwierdzeniu, w razie nieuzyskania racjonalnych wyjaśnień w toku rozmów z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór, może wskazywać na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem. W takich przypadkach biegły rewident powinien być szczególnie wyczulony na inne podobne transakcje. Sama autoryzacja i zatwierdzenie mogą jednak nie być wystarczające do stwierdzenia niewystępowania ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem, ponieważ autoryzacja i zatwierdzenie mogą być nieskuteczne, jeśli pomiędzy podmiotami powiązanymi nastąpiła zmowa lub jeśli jednostka znajduje się pod dominującym wpływem podmiotu powiązanego.

Uwagi szczególne dotyczące mniejszych jednostek

A41. W mniejszej jednostce może nie być systemu kontroli na różnych szczeblach kierownictwa ani też zatwierdzania transakcji istniejącego w większej jednostce. Przy przeprowadzaniu badania w mniejszej jednostce biegły rewident może zatem w mniejszym stopniu polegać na autoryzacji i zatwierdzeniu jako na dowodach badania potwierdzających ważność znaczących transakcji z podmiotem powiązanym, wykraczających poza zwykły tryb działalności gospodarczej. Zamiast tego biegły rewident może rozważyć przeprowadzenie innych procedur badania takich, jak inspekcja stosownych dokumentów, potwierdzenie specyficznych aspektów transakcji z właściwymi stronami lub obserwacja zaangażowania właściciela w te transakcje.

Stwierdzenia, że transakcje z podmiotami powiązanymi zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych (zob. par. 24)

A42. Choć dowody badania polegające na porównaniu cen transakcji z podmiotami powiązanymi z cenami podobnych transakcji zawieranych na warunkach rynkowych mogą być łatwo dostępne, zazwyczaj występują praktyczne trudności ograniczające możliwość uzyskania dowodów badania potwierdzających, że wszystkie pozostałe warunki transakcji są zgodne z warunkami właściwymi dla transakcji rynkowych. Na przykład, mimo że biegły rewident może mieć możliwość potwierdzenia, że transakcja z podmiotem powiązanym została zawarta po cenie rynkowej, to w praktyce może być niewykonalne uzyskanie potwierdzenia, że inne zasady i warunki transakcji (takie jak warunki kredytowania, udzielane gwarancje i inne specyficzne opłaty) odpowiadają warunkom transakcji zawieranych pomiędzy niezależnymi stronami. Może zatem istnieć ryzyko, że stwierdzenie kierownictwa potwierdzające przeprowadzenie transakcji z podmiotami powiązanymi na warunkach rynkowych może być w znaczącym stopniu zniekształcone.

A43. Sporządzanie sprawozdań finansowych wymaga od kierownictwa uzasadnienia stwierdzenia, że transakcje z podmiotami powiązanymi zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych. Potwierdzenie przez kierownictwo tego stwierdzenia może obejmować:

- porównanie warunków transakcji z podmiotem powiązanym do warunków identycznych lub podobnych transakcji zawartych z jednym lub kilkoma podmiotami niepowiązanymi,
- zaangażowanie zewnętrznego eksperta w celu ustalenia wartości rynkowej i potwierdzenia zasad i warunków transakcji rynkowych,
- porównanie warunków przeprowadzonej transakcji do warunków rynkowych dla zasadniczo podobnych transakcji na otwartym rynku.

A44. Ocena dowodów przygotowanych na poparcie tego stwierdzenia przez kierownictwo może obejmować:

²⁸ MSB 500 „Dowody badania”, paragraf 11.

- analizę trafności procesu przygotowania przez kierownictwo dowodów na poparcie tego stwierdzenia,
- weryfikację źródła wewnętrznych lub zewnętrznych danych uzasadniających stwierdzenie oraz badanie danych w celu ustalenia ich dokładności, kompletności i przydatności,
- ocenę racjonalności wszelkich znaczących założeń, na których opiera się stwierdzenie.

A45. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają ujawniania informacji na temat transakcji z podmiotami powiązаныmi, które nie zostały przeprowadzone na warunkach rynkowych. W takim przypadku, jeżeli kierownictwo nie ujawniło informacji dotyczących transakcji z podmiotem powiązany w sprawozdaniach finansowych, może to prowadzić do stwierdzenia, że transakcja z podmiotem powiązany została przeprowadzona na warunkach odpowiadających warunkom rynkowym.

Ocena ujmowania i ujawniania rozpoznanych powiązań i transakcji z podmiotami powiązanymi

Analiza istotności przy ocenie zniekształcenia (zob. par. 25)

A46. MSB 450 wymaga od biegłego rewidenta, aby przy ocenie istotności zniekształcenia²⁹ przeprowadził analizę zarówno wagi, jak i rodzaju zniekształcenia oraz szczególnych okoliczności jego wystąpienia. Znaczenie danej transakcji dla użytkowników sprawozdań finansowych może nie zależeć wyłącznie od wykazanej kwoty transakcji, ale także od innych specyficznych właściwych czynników, takich, jak rodzaj powiązań z podmiotem powiązany.

Ocena ujawnianych informacji o podmiotach powiązanych (zob. par. 25(a))

A47. Ocena zgodności ujawnianych informacji o podmiotach powiązanych w świetle wymogów ramowych założeń sprawozdawczości finansowej polega na rozważeniu, czy fakty i okoliczności powiązań i transakcji jednostki z podmiotami powiązanymi zostały odpowiednio podsumowane, a ujawnienia zaprezentowane w sposób zrozumiały. Ujawnienia transakcji z podmiotami powiązanymi mogą być niezrozumiałe, jeżeli:

(a) uzasadnienie gospodarcze oraz wpływ transakcji na sprawozdania finansowe są niejasne lub zniekształcone lub

(b) kluczowe warunki lub inne ważne elementy transakcji niezbędne dla ich zrozumienia są ujawnione w sposób niewłaściwy.

Pisemne oświadczenia (zob. par. 26)

A48. Okoliczności, kiedy uzyskanie pisemnych oświadczeń od osób sprawujących nadzór może być wskazane, obejmują przypadki, gdy:

- osoby sprawujące nadzór zatwierdziły specyficzne transakcje z podmiotami powiązanymi, które (a) wpływają na sprawozdania finansowe w istotny sposób lub (b) dotyczą kierownictwa,
- osoby sprawujące nadzór przedstawiły biegłemu rewidentowi ustnie szczególne oświadczenia dotyczące szczegółów niektórych transakcji z podmiotami powiązanymi,
- osoby sprawujące nadzór posiadają udziały finansowe lub innego rodzaju interesy w podmiotach powiązanych lub transakcjach z podmiotami powiązanymi.

A49. Biegły rewident może także zdecydować o uzyskaniu pisemnych oświadczeń na temat określonych stwierdzeń, które mogły zostać sformułowane przez kierownictwo, takich jak oświadczenie, że określona transakcja z podmiotem powiązany nie obejmuje nieujawnionych porozumień dodatkowych.

Komunikowanie się z osobami sprawującymi nadzór (zob. par. 27)

A50. Informowanie o znaczących sprawach ujawnionych podczas badania, dotyczących podmiotów³⁰ powiązanych z jednostką, umożliwia biegłemu rewidentowi stworzenie płaszczyzny porozumienia z osobami sprawującymi nadzór co do rodzaju i sposobu rozwiązania tych spraw. Przykłady znaczących spraw dotyczących podmiotów powiązanych obejmują:

- nieujawnienie (zamierzone lub niezamierzone) biegłemu rewidentowi przez kierownictwo listy podmiotów powiązanych lub znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi, może to zwrócić uwagę osób sprawujących nadzór na znaczące powiązania i transakcje z podmiotami powiązanymi, których wcześniej mogły nie być świadome,
- rozpoznanie znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi, które nie były odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone, co może prowadzić do podejrzenia o oszustwo,
- niezgodność z poglądami kierownictwa na temat sposobu ujmowania i ujawniania znaczących transakcji z podmiotami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie założeniami sprawozdawczości finansowej,

²⁹ MSB 450 „Ocena zniekształceń rozpoznanych podczas badania”, paragraf 11(a). Paragraf A16 MSB 450 przedstawia wytyczne dotyczące okoliczności mogących wpływać na ocenę zniekształcenia.

³⁰ MSB 230, paragraf A8 przedstawia dalsze wytyczne dotyczące charakteru znaczących spraw ujawnionych podczas badania.

- nieprzestrzeganie obowiązującego prawa lub regulacji zakazujących lub ograniczających niektóre rodzaje transakcji z podmiotami powiązanymi,
- trudności w rozpoznaniu strony, która ostatecznie sprawuje kontrolę nad jednostką.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 550

opublikowany przez Radę Międzynarodowych Standardów Rewizji Finansowej i Usług Atestacyjnych (IAASB) Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC) w kwietniu 2009 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce i Polską Izbę Biegłych Rewidentów w kwietniu 2009 r. i opublikowany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia *Międzynarodowych Standardów Badania* został sprawdzony przez IFAC, a tłumaczenie przebiegło zgodnie z „*Polityką ws. tłumaczenia i publikowania standardów wydanych przez IFAC*”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich *Międzynarodowych Standardów Badania* jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim *Międzynarodowy Standard Badania 550* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim *Międzynarodowy Standard Badania 550* © 2009 Międzynarodowa Federacja Księgowych (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Oryginalny tytuł: *International Standards on Auditing*
ISBN: 978-1-93477-992-7.