

Załącznik nr 1.22 do uchwały Nr 3430/52a/2019
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 marca 2019 r.

Materiał o charakterze edukacyjnym

**Brzmienie niniejszego standardu zostało ujednolicone na skutek zmian dostosowawczych
przyjętych
[uchwałą nr 2272/38a/2022 KRBR z dnia 7 lipca 2022 r. \(zmiany zaznaczone na niebiesko\)](#)**

**KRAJOWY STANDARD BADANIA 550
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 550**

STRONY POWIĄZANE

BRZMIENIE UJEDNOLICONE

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 550

STRONY POWIĄZANE

(Stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później)

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Charakter powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi	2
Obowiązki biegłego rewidenta	3-7
Data wejścia w życie	8
Cele	9
Definicje	10
Wymogi	
Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności	11-17
Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi	18-19
Reakcje na ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.....	20-24
Ocena rozliczenia i ujawnienia zidentyfikowanych powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.....	25
Pisemne oświadczenia	26
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	27
Dokumentacja.....	28
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Obowiązki biegłego rewidenta.....	A1-A3
Definicja strony powiązanej	A4-A7
Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności	A8-A28
Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi	A29-A30
Reakcje na ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.....	A31-A45
Ocena rozliczenia i ujawnienia zidentyfikowanych powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.....	A46-A47
Pisemne oświadczenia	A48-A49

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

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków biegłego rewidenta odnoszących się do powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi w trakcie badania sprawozdania finansowego. W szczególności, omawia on szerzej sposób, w jaki należy stosować MSB 315 (zmieniony)¹, MSB 330² oraz MSB 240³ w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi.

Charakter powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi

2. Wiele transakcji ze stronami powiązanymi występuje w normalnym toku działalności. W takich okolicznościach mogą one nie nieść ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego wyższego niż podobne transakcje ze stronami niepowiązanymi. Jednakże, charakter powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi może, w niektórych okolicznościach, prowadzić do wyższego ryzyka istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego niż transakcje ze stronami niepowiązanymi. Przykładowo:
 - strony powiązane mogą prowadzić działalność poprzez rozległy i złożony system powiązań i struktur, któremu odpowiada wzrost złożoności transakcji ze stronami powiązanymi,
 - systemy informacyjne mogą być nieskuteczne w identyfikacji lub sumowaniu transakcji oraz nierozliczonych sald pomiędzy jednostką i jej stronami powiązanymi,
 - transakcje ze stronami powiązanymi mogą nie być przeprowadzane na normalnych warunkach rynkowych, na przykład, niektóre transakcje ze stronami powiązanymi mogą być przeprowadzane bez wymiany wynagrodzenia.

Obowiązki biegłego rewidenta

3. Ze względu na fakt, że strony powiązane nie są od siebie niezależne, wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ustanawia specyficzne wymogi dotyczące ujęcia księgowego i ujawniania powiązań, transakcji i sald ze stronami powiązanymi, aby umożliwić użytkownikom sprawozdania finansowego zrozumienie ich charakteru i faktycznego lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe. Tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają takie wymogi, biegły rewident ponosi odpowiedzialność za przeprowadzenie procedur badania służących identyfikacji, oszacowaniu i reakcji na ryzyka istotnego zniekształcenia wynikające z niezdolności jednostki do odpowiedniego rozliczenia lub ujawnienia powiązań, transakcji lub sald ze stronami powiązanymi zgodnie z wymogami ramowych założeń.
4. Nawet jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają minimalne lub nie ustanawiają żadnych wymogów dotyczących stron powiązanych, biegły rewident potrzebuje uzyskać zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi wystarczające do tego, aby móc stwierdzić, czy

¹ MSB 315 (zmieniony) „Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia poprzez zrozumienie jednostki i jej otoczenia”.

² MSB 330 „Reakcje biegłego rewidenta na oszacowane ryzyka”.

³ MSB 240 „Obowiązki biegłego rewidenta podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw”.

sprawozdanie finansowe w zakresie, w jakim wpływają na nie te powiązania i transakcje: (zob. par. A1)

- (a) zapewnia rzetelną prezentację (dla ramowych założeń rzetelnej prezentacji), lub (zob. par A2)
 - (b) nie wprowadza w błąd (dla ramowych założeń zgodności). (Zob. par. A3)
5. Zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi jest ponadto przydatne przy ocenie przez biegłego rewidenta występowania jednego lub więcej czynników ryzyka oszustwa zgodnie z wymogami MSB 240⁴, ponieważ oszustwo może być łatwiej popełnione poprzez strony powiązane.
6. Ze względu na nieodłączne ograniczenia badania, występuje nieuniknione ryzyko, że niektóre istotne zniekształcenia sprawozdania finansowego mogą nie zostać wykryte, pomimo że badanie zostało odpowiednio zaplanowane i przeprowadzone zgodnie z MSB⁵. W kontekście stron powiązanych, potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność biegłego rewidenta do wykrycia istotnych zniekształceń jest większy z następujących powodów:
- kierownictwo może być nieświadome istnienia wszystkich powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, szczególnie wtedy, gdy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie ustanawiają wymogów dotyczących stron powiązanych,
 - powiązania ze stronami powiązanymi mogą wiązać się z większą możliwością zmywu, 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 ze stronami powiązanymi. W niniejszym MSB zostały określone wymogi mające wspomóc biegłego rewidenta w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi oraz w zaprojektowaniu procedur badania stanowiących reakcję na te oszacowane ryzyka.

Data wejścia w życie

8. Niniejszy MSB stosuje się do badań sprawozdań finansowych za okresy sprawozdawcze rozpoczynające się 15 grudnia 2009 r. i później.

Cele

9. Celami biegłego rewidenta są:
- (a) niezależnie od tego, czy mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych, uzyskanie zrozumienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi wystarczającego, aby mógł on:

⁴ MSB 240, paragraf 24.

⁵ MSB 200 „Ogólne cele niezależnego biegłego rewidenta oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania”, paragrafy A53-A54.

⁶ MSB 200, paragraf 15.

- (i) rozpoznać, o ile występują, czynniki ryzyka oszustwa wynikające z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, stosowne dla identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem, oraz
- (ii) stwierdzić, w oparciu o uzyskane dowody badania czy sprawozdanie finansowe w zakresie, w jakim wpływają na nie te powiązania i transakcje:
 - a. zapewnia rzetelną prezentację (dla ramowych założeń rzetelnej prezentacji), lub
 - b. nie wprowadza w błąd (dla ramowych założeń zgodności),
- (b) dodatkowo tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych, uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat tego czy powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio zidentyfikowane, rozliczone i ujawnione w sprawozdaniu finansowym zgodnie z tymi ramowymi założeniami.

Definicje

10. Dla celów MSB następujące pojęcia mają znaczenia przypisane poniżej:

- (a) Transakcja na warunkach rynkowych – transakcja przeprowadzona na warunkach właściwych dla transakcji pomiędzy zainteresowanymi nabywcą i sprzedawcą, którzy są niepowiązani ze sobą oraz działają niezależnie od siebie i realizują swoje własne najlepiej pojęte interesy.
- (b) Strona powiązana – strona, która jest albo: (zob. par. A4 – A7)
 - (i) stroną powiązaną w myśl definicji zawartej w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej, albo
 - (ii) tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają minimalne lub nie ustanawiają żadnych wymogów dotyczących stron powiązanych:
 - a. osoba lub inna jednostka, która sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ na jednostkę sprawozdawczą, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub większą liczbę pośredników,
 - b. inna jednostka, nad którą jednostka sprawozdawcza sprawuje kontrolę lub wywiera znaczący wpływ, bezpośrednio lub pośrednio przez jednego lub większą liczbę pośredników, lub
 - c. inna jednostka, która znajduje się pod wspólną kontrolą wraz z jednostką sprawozdawczą przez posiadanie:
 - i. wspólnego właściciela sprawującego kontrolę,
 - ii. właścicieli, którzy są bliskimi członkami rodziny, lub
 - iii. wspólnego kluczowego kierownictwa.

Jednakże nie uznaje się za powiązane jednostek znajdujących się pod wspólną kontrolą państwa (tj. władz krajowych, regionalnych lub lokalnych), chyba że uczestniczą w znaczących transakcjach lub w znaczącym stopniu dzielą między sobą zasoby.

Wymogi

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

11. W ramach części procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności, których przeprowadzenia w trakcie badania wymagają od biegłego rewidenta MSB 315 (zmieniony) i MSB 240⁷, biegły rewident przeprowadza* procedury badania i powiązane czynności określone w paragrafach 12-17, w celu uzyskania informacji odpowiednich dla zidentyfikowania ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi. (Zob. par. A8)

Zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi

12. Dyskusja w gronie zespołu wykonującego zlecenie, zgodnie z wymogami MSB 315 (zmienionego) i MSB 240⁸, obejmuje szczególne rozważenie podatności sprawozdania finansowego na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem, mogące wynikać z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. (Zob. par. A9-A10)
13. Biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytanie dotyczące:
- (a) tożsamości stron powiązanych z jednostką, w tym zmian w stosunku do poprzedniego okresu sprawozdawczego, (zob. par. A11-A14)
 - (b) rodzaju powiązań jednostki ze stronami powiązanymi, oraz
 - (c) informacji, czy jednostka zawarła jakiegokolwiek transakcje ze stronami powiązanymi w trakcie okresu sprawozdawczego, a jeśli tak, typu i celu tych transakcji.
14. Biegły rewident kieruje do kierownictwa i innych osób z jednostki zapytanie oraz przeprowadza inne procedury oszacowania ryzyka uznane za odpowiednie, dla uzyskania zrozumienia, kontroli ustanowionych przez kierownictwo, o ile istnieją, w celu: (zob. par. A15-A20)
- (a) identyfikacji, rozliczenia i ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - (b) autoryzacji i zatwierdzenia znaczących transakcji i porozumień ze stronami powiązanymi, oraz (zob. par. A21)
 - (c) autoryzacji i zatwierdzenia znaczących transakcji i porozumień wykraczających poza normalny tok działalności.

Wyczulenie na informacje dotyczące stron powiązanych podczas przeglądu zapisów lub dokumentów

15. W trakcie badania biegły rewident pozostaje wyczulony, podczas inspekcji zapisów lub dokumentów, na porozumienia lub inne informacje, które mogą wskazywać na istnienie

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

* *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 przewidziany w danym MSB.

⁸ MSB 315 (zmieniony), paragraf 10; MSB 240, paragraf 15.

powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, wcześniej nie zidentyfikowanych przez kierownictwo lub nie ujawnionych biegłemu rewidentowi. (Zob. par. A22-A23)

Biegły rewident analizuje w szczególności poniższe poszukując oznak istnienia powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, wcześniej nie zidentyfikowanych przez kierownictwo lub nie ujawnionych biegłemu rewidentowi:

- (a) potwierdzenia bankowe i prawne uzyskane jako część procedur badania biegłego rewidenta,
 - (b) protokoły ze zgromadzeń udziałowców i posiedzeń osób sprawujących nadzór, oraz
 - (c) wszelkie inne zapisy lub dokumenty, które biegły rewident uznaje za niezbędne w okolicznościach dotyczących jednostki.
16. Jeżeli biegły rewident zidentyfikuje, w trakcie przeprowadzania procedur badania zgodnie z paragrafem 15 lub podczas innych procedur badania, znaczące transakcje wykraczające poza normalny tok działalności, wówczas biegły rewident kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące: (zob. par. A24-A25)
- (a) charakteru tych transakcji, (zob. par. A26) oraz
 - (b) informacji czy strony powiązane mogły brać w nich udział. (Zob. par. A27)

Wymiana informacji na temat stron powiązanych z zespołem wykonującym zlecenie

17. Biegły rewident dzieli się z innymi członkami zespołu wykonującego zlecenie stosownymi informacjami uzyskanymi na temat stron powiązanych z jednostką. (Zob. par. A28)

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi

18. Wypełniając wymóg MSB 315 (zmienionego) dotyczący identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia⁹, biegły rewident identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi oraz ustala, czy którekolwiek z tych ryzyk są ryzykami znaczącymi. Dokonując tych ustaleń, biegły rewident traktuje zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, wykraczające poza normalny tok działalności jednostki jako prowadzące do znaczących ryzyk.
19. Jeżeli biegły rewident identyfikuje czynniki ryzyka oszustwa (w tym okoliczności odnoszące się do istnienia strony powiązanej o dominującym wpływie) podczas przeprowadzania procedur oszacowania ryzyka oraz powiązanych czynności dotyczących stron powiązanych, biegły rewident rozważa takie informacje podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem zgodnie z MSB 240. (Zob. par. A6 oraz A29-A30)

Reakcje na ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi

20. W ramach części wymogu MSB 330 stanowiącej, że biegły rewident reaguje na oszacowane ryzyka¹⁰, biegły rewident projektuje i przeprowadza dalsze procedury badania w celu uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania dotyczących oszacowanych

⁹ MSB 315 (zmieniony), paragraf 25.

¹⁰ MSB 330, paragrafy 5-6.

ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Te procedury badania obejmują procedury wymagane przez paragrafy 21-24. (Zob. par. A31-A34)

Identyfikacja wcześniej niezidentyfikowanych lub nieujawnionych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi

21. Jeżeli biegły rewident identyfikuje porozumienia lub informacje, które wskazują na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło, biegły rewident ustala, czy faktyczne okoliczności potwierdzają istnienie tych powiązań lub transakcji.
22. Jeżeli biegły identyfikuje strony powiązane lub znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, biegły rewident:
 - (a) niezwłocznie przekazuje stosowne informacje innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, (zob. par. A35)
 - (b) tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych:
 - (i) zwraca się do kierownictwa z prośbą o zidentyfikowanie wszystkich transakcji z nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi w celu dokonania ich dalszej oceny przez biegłego rewidenta, oraz
 - (ii) zwraca się z zapytaniem, dlaczego kontrole jednostki dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi nie zapewniły identyfikacji lub ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,
 - (c) przeprowadza odpowiednie procedury badania wiarygodności odnoszące się do takich nowo zidentyfikowanych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, (zob. par. A36)
 - (d) ponownie rozważa ryzyko, że mogą istnieć inne strony powiązane lub znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi i w razie potrzeby, przeprowadza dodatkowe procedury badania, oraz
 - (e) jeżeli nieujawnienie przez kierownictwo wydaje się zamierzone (i w ten sposób wskazuje na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem) ocenia wpływ tego faktu na badanie. (Zob. par. A37)

Zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi wykraczające poza normalny tok działalności jednostki

23. W odniesieniu do zidentyfikowanych znaczących transakcji ze stronami powiązanymi wykraczających poza normalny tok działalności jednostki, biegły rewident:
 - (a) przeprowadza inspekcję istniejących umów lub porozumień, o ile występują, i ocenia, czy:
 - (i) gospodarcze uzasadnienie transakcji (lub jego brak) wskazuje, że mogły być one zawarte z zamiarem oszukańczej sprawozdawczości finansowej lub

ukrycia zawłaszczenia majątku¹¹, (zob. par. A38-A39)

- (ii) warunki transakcji są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa, oraz
 - (iii) transakcje zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- (b) uzyskuje dowody badania, że transakcje zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone. (Zob. par. A40-A41)

Stwierdzenia, że transakcje ze stronami powiązаныmi zostały przeprowadzone na warunkach równorzędnych z warunkami stosowanymi w transakcjach rynkowych

24. Jeżeli kierownictwo zamieściło w sprawozdaniu finansowym stwierdzenie wskazujące, że transakcje ze stronami powiązаныmi zostały przeprowadzone na warunkach równorzędnych z warunkami stosowanymi w transakcjach rynkowych, biegły rewident uzyskuje wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące tego stwierdzenia. (Zob. par. A42-A45)

Ocena rozliczenia i ujawnienia zidentyfikowanych powiązań i transakcji ze stronami powiązаныmi

25. Przy formułowaniu opinii na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 700 (zmienionym)¹² biegły rewident ocenia: (zob. par. A46)
- (a) czy zidentyfikowane powiązania i transakcje ze stronami powiązаныmi zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, oraz (zob. par. A47)
 - (b) czy skutki powiązań i transakcji ze stronami powiązаныmi:
 - (i) uniemożliwiają zapewnienie rzetelnej prezentacji sprawozdania finansowego, (dla ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub
 - (ii) sprawiają, że sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd (dla ramowych założeń zgodności).

Pisemne oświadczenia

26. Tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych, biegły rewident uzyskuje pisemne oświadczenia od kierownictwa oraz gdy jest to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że: (zob. par. A48-A49)
- (a) ujawnili oni biegłemu rewidentowi tożsamość stron powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje ze stronami powiązаныmi, które są im znane, oraz
 - (b) takie powiązania i transakcje zostały odpowiednio rozliczone oraz ujawnione zgodnie z wymogami ramowych założeń.

¹¹ MSB 240, paragraf 32(c).

¹² MSB 700 (zmieniony) „Formułowanie opinii oraz sprawozdawczość na temat sprawozdania finansowego”, paragrafy 10-15.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

27. Biegły rewident informuje osoby sprawujące nadzór, o ile nie wszystkie te osoby uczestniczą w zarządzaniu jednostką¹³, o znaczących sprawach jakie pojawiły się podczas badania w związku ze stronami powiązanymi z jednostką. (Zob. par. A50)

Dokumentacja

28. Biegły rewident włącza do dokumentacji badania nazwy zidentyfikowanych stron powiązanych oraz charakter powiązań ze stronami powiązanymi¹⁴.

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający**Obowiązki biegłego rewidenta**

Ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które ustanawiają minimalne wymogi dotyczące stron powiązanych (Zob. par. 4)

- A1. Mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej, które ustanawiają minimalne wymogi dotyczące stron powiązanych, to takie ramowe założenia, które zawierają definicję strony powiązanej, ale definicja ta ma zdecydowanie węższy zakres niż definicja wskazana w paragrafie 10(b)(ii) niniejszego MSB, przez co wymóg zawarty w ramowych założeniach dotyczący ujawniania powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi miałyby zastosowanie do znacząco mniejszej liczby powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.

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

- A2. W kontekście ramowych założeń rzetelnej prezentacji¹⁵ powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi mogą spowodować, że sprawozdanie finansowe nie zapewnia rzetelnej prezentacji, jeżeli, na przykład, rzeczywistość gospodarcza takich powiązań i transakcji nie jest odpowiednio odzwierciedlona w sprawozdaniu finansowym. Przykładowo, rzetelna prezentacja może nie zostać osiągnięta, jeżeli sprzedaż nieruchomości przez jednostkę udziałowcowi posiadającemu pakiet kontrolny udziałów, po cenie wyższej lub niższej od ceny rynkowej została rozliczona jako transakcja powodująca powstanie zysku lub straty jednostki, podczas gdy może ona stanowić wpłatę lub zwrot kapitału albo wypłatę dywidendy.

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

- A3. W kontekście ramowych założeń zgodności stwierdzenie czy powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi powodują, że sprawozdanie finansowe wprowadza w błąd, tak jak to omówiono w MSB 700 (zmienionym), zależy od konkretnych okoliczności zlecenia. Przykładowo, nawet jeżeli nieujawnienie transakcji ze stronami powiązanymi w sprawozdaniu finansowym jest zgodne z ramowymi założeniami oraz mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacją, sprawozdanie finansowe mogłoby

¹³ MSB 260 (zmieniony) „Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór”, paragraf 13.

¹⁴ MSB 230 „Dowody badania”, paragrafy 8-11 i paragraf A6.

¹⁵ MSB 200, paragraf 13(a) definiuje znaczenie ramowych założeń rzetelnej prezentacji i ramowych założeń zgodności.

wprowadzać w błąd, jeżeli znacząca część przychodów jednostki pochodzi z transakcji ze stronami powiązanymi, a fakt ten nie jest ujawniony. Jeśli jednak, zgodnie z MSB 210¹⁶, biegły rewident uznał, że ramowe założenia są akceptowalne¹⁷, to w niezwykle rzadkich okolicznościach biegły rewident może uznać, że sprawozdanie finansowe, które jest sporządzone i zaprezentowane zgodnie z ramowymi założeniami zgodności wprowadza w błąd.

Definicja strony powiązanej (Zob. par. 10(b))

- A4. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej zawiera omówienie koncepcji kontroli i znaczącego wpływu. Mimo że koncepcje te są określone za pomocą różnych terminów, przeważnie wyjaśniają one, że:
- (a) kontrola to zdolność do kierowania politykami finansową i operacyjną jednostki w celu uzyskania korzyści z jej działalności, oraz
 - (b) znaczący wpływ (który może być uzyskany w wyniku nabycia udziałów, na mocy statutu lub umowy) to zdolność do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji dotyczących polityki finansowej i operacyjnej jednostki, ale nie sprawowanie kontroli nad tymi politykami.
- A5. Występowanie poniższych powiązań może oznaczać występowanie kontroli lub znaczącego wpływu:
- (a) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio udziałów kapitałowych lub innych interesów finansowych w jednostce,
 - (b) posiadanie przez daną jednostkę bezpośrednio lub pośrednio udziałów kapitałowych lub innych interesów finansowych w innych jednostkach,
 - (c) przynależność do osób sprawujących nadzór lub należących do kluczowego kierownictwa (tj. członków kierownictwa posiadających uprawnienia i odpowiedzialnych za planowanie, kierowanie i kontrolowanie działań jednostki),
 - (d) bycie bliskim członkiem rodziny którejkolwiek z osób, o których mowa w podpunkcie (c),
 - (e) utrzymywanie znaczących powiązań gospodarczych z którąkolwiek z osób wymienionych w podpunkcie (c).

Strony powiązane o dominującym wpływie

- A6. Z racji swojej zdolności do sprawowania kontroli lub wywierania znaczącego wpływu, strony powiązane mogą być w stanie wywierać dominujący wpływ na jednostkę lub jej kierownictwo. Rozważenie takiego zachowania ma znaczenie podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, jak wyjaśniono szerzej w paragrafach A29-A30.

Jednostki specjalnego przeznaczenia jako strony powiązane

- A7. W pewnych okolicznościach jednostka specjalnego przeznaczenia¹⁸ może być stroną powiązaną z jednostką, ponieważ może ją w rzeczywistości kontrolować, nawet jeśli

¹⁶ MSB 210 „Uzgadnianie warunków zlecenia badania”, paragraf 6(a).

¹⁷ MSB 700 (zmieniony), paragraf A17.

¹⁸ MSB 315 (zmieniony), paragrafy A34-A35 dostarczają wytycznych dotyczących charakteru jednostki specjalnego przeznaczenia.

posiada niewielką liczbę udziałów lub wcale nie posiada udziałów w kapitale jednostki specjalnego przeznaczenia.

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

Ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi (Zob. par. 11)

Rozważania specyficzne dla jednostek sektora publicznego

A8. Obowiązki biegłego rewidenta jednostek sektora publicznego dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi mogą zależeć od zakresu mandatu badania lub obowiązków nałożonych na jednostki sektora publicznego przez przepisy prawa, regulację lub inne pozwolenia. W związku z tym, obowiązki biegłego rewidenta sektora publicznego mogą nie być ograniczone do reakcji na ryzyko istotnego zniekształcenia dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, ale mogą również obejmować szerszy zakres odpowiedzialności za reakcję na ryzyko nieprzestrzegania przepisów prawa, regulacji lub uchwał innych organów, które określają specyficzne wymagania prowadzenia działalności ze stronami powiązanymi. Ponadto biegły rewident sektora publicznego może być zobowiązany do uwzględnienia ramowych założeń sprawozdawczości finansowej sektora publicznego dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, które mogą różnić się od obowiązujących w sektorze prywatnym.

Zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi

Zrozumienie powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi jednostki

Dyskusje w gronie zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 12)

Dyskusja w gronie zespołu wykonującego zlecenie (Zob. par. 12)

~~A9. Sprawy, które mogą być poruszone w dyskusji zespołu wykonującego zlecenie obejmują:~~

- ~~• charakter i zakres powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi (przy wykorzystaniu na przykład aktualizowanego po każdym badaniu wykazu stron powiązanych zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta);~~
- ~~• podkreślenie znaczenia zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas badania z uwagi na możliwość istotnego zniekształcenia dotyczącego powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi;~~
- ~~• okoliczności lub uwarunkowania jednostki, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi (na przykład złożona struktura organizacyjna, wykorzystanie jednostek specjalnego przeznaczenia do transakcji pozabilansowych lub nieodpowiedni system informacyjny);~~
- ~~• zapisy lub dokumenty, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi;~~
- ~~• wagę, jaką kierownictwo i osoby sprawujące nadzór przykładają do identyfikacji, odpowiedniego rozliczenia i ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi (jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymagania dotyczące stron powiązanych) oraz powiązane ryzyko obejścia przez kierownictwo odnośnych kontroli.~~

A9. Kwestie, które mogą być poruszone w dyskusji zespołu wykonującego zlecenie, obejmują:

- charakter i zakres powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi (przy

wykorzystaniu na przykład aktualizowanego po każdym badaniu wykazu stron powiązanych zidentyfikowanych przez biegłego rewidenta),

- podkreślenie znaczenia zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas badania z uwagi na możliwość istotnego zniekształcenia dotyczącego powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,
- okoliczności lub uwarunkowania jednostki, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi (na przykład złożona struktura organizacyjna, wykorzystanie jednostek specjalnego przeznaczenia do transakcji pozabilansowych lub nieodpowiedni system informacyjny),
- zapisy lub dokumenty, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi,
- znaczenie, jakie kierownictwo i osoby sprawujące nadzór przywiązują do identyfikacji, właściwego księgowania i ujawniania powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi (jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej określają wymogi dotyczące stron powiązanych) oraz powiązanego ryzyka obejścia kontroli przez kierownictwo.

A10. Dyskusja dotycząca oszustwa może obejmować ponadto szczególne rozważenie sposobu, w jaki strony powiązane mogą być zamieszczone w oszustwo. Przykładowo:

- w jaki sposób jednostki specjalnego przeznaczenia kontrolowane przez kierownictwo mogą być wykorzystywane do umożliwienia uzyskiwania dochodów przez kierownictwo,
- w jaki sposób pomiędzy jednostką a znanym partnerem gospodarczym kluczowego członka kierownictwa mogłyby zostać zaaranżowane transakcje umożliwiające zawłaszczenie majątku.

Tożsamość stron powiązanych z jednostką (Zob. par. 13(a))

A11. Tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych, informacja odnośnie do tożsamości stron powiązanych z jednostką jest prawdopodobnie bez trudu dostępna dla kierownictwa, ponieważ systemy informacyjne jednostki będą musiały zarejestrować, przetworzyć i podsumować powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi, aby umożliwić jednostce wypełnienie wymogów ramowych założeń dotyczących ujęcia w księgach i prezentacji. Dlatego też kierownictwo może posiadać kompleksową listę stron powiązanych i ich zmian w porównaniu z poprzednim okresem sprawozdawczym. W przypadku powtarzających się zleceń, kierowanie zapytań stanowi podstawę porównania informacji dostarczonych przez kierownictwo z ustaleniami biegłego rewidenta dotyczącymi powiązanych stron rozpoznanych podczas poprzednich badań.

~~A12. Jednakże tam, gdzie ramowe założenia nie ustanawiają wymogów dotyczących stron powiązanych, jednostka może nie posiadać takich funkcjonujących systemów informacyjnych. Kierownictwo może nie być wówczas świadome istnienia wszystkich stron powiązanych. Niemniej jednak wymóg skierowania zapytań określonych w paragrafie 13 ma nadal zastosowanie, ponieważ kierownictwo może być świadome istnienia stron, które spełniają definicję strony powiązanej wskazaną w niniejszym MSB. Jednak w takim przypadku zapytania skierowane do kierownictwa dotyczące identyfikacji stron~~

~~powiązanych z jednostką będą najprawdopodobniej stanowić część procedur oszacowania ryzyka oraz powiązanych czynności przeprowadzanych zgodnie z MSB 315 (zmienionym) w celu uzyskania informacji dotyczących:~~

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

~~W konkretnym przypadku powiązań wynikających ze wspólnej kontroli, jako że kierownictwo prawdopodobnie będzie bardziej świadome takich powiązań, jeżeli mają one znaczenie gospodarcze dla jednostki, zapytania biegłego rewidenta najprawdopodobniej będą bardziej skuteczne, jeśli będą ukierunkowane na ustalenie czy strony, z którymi jednostka dokonuje znaczących transakcji lub dzieli zasoby w znaczącym stopniu, są stronami powiązanymi.~~

A12. Jeżeli jednak ramowe założenia nie określają wymogów dotyczących stron powiązanych, jednostka może nie posiadać takich systemów informacyjnych. W takich okolicznościach możliwe jest, że kierownictwo może nie być świadome istnienia wszystkich stron powiązanych. Niemniej jednak wymóg kierowania zapytań określonych w paragrafie 13 nadal ma zastosowanie, ponieważ kierownictwo może być świadome istnienia stron spełniających kryteria definicji strony powiązanej określonej w niniejszym MSB. Jednakże, w takim przypadku, zapytania biegłego rewidenta dotyczące tożsamości stron powiązanych jednostki będą prawdopodobnie stanowić część procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta i powiązanych czynności wykonywanych zgodnie z MSB (PL) 315 (zmienionym w 2019 r.) w celu uzyskania informacji dotyczących struktury organizacyjnej, własności, nadzoru i modelu biznesowego jednostki.

- Struktura
- Rodzaje
- Sposób.

W konkretnym przypadku powiązań wynikających ze wspólnej kontroli, ponieważ istnieje prawdopodobieństwo, że kierownictwo będzie bardziej świadome istnienia takich powiązań, jeśli mają one znaczenie gospodarcze dla jednostki, zapytania biegłego rewidenta będą prawdopodobnie bardziej skuteczne, jeśli koncentrują się na tym, czy strony, z którymi jednostka zawiera znaczące transakcje lub dzieli się w znacznym stopniu zasobami, są stronami powiązanymi.

A13. W kontekście badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego, MSB 600 wymaga, aby zespół odpowiedzialny za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego dostarczył każdemu biegłemu rewidentowi badającemu część grupy listę stron powiązanych sporządzoną przez kierownictwo grupy oraz wszelkich innych stron powiązanych, których istnienia zespół odpowiedzialny za przeprowadzenie badania skonsolidowanego sprawozdania finansowego jest świadomy¹⁹. Gdy jednostka jest częścią grupy, informacja ta dostarcza biegłemu rewidentowi przydatną podstawę dla skierowania do kierownictwa zapytań dotyczących tożsamości stron powiązanych z jednostką.

A14. Biegły rewident może także uzyskać pewne informacje na temat tożsamości stron

¹⁹ MSB 600 „Szczególne rozważania – Badania skonsolidowanych sprawozdań finansowych (w tym praca biegłych rewidentów części składowych grupy)”, paragraf 40(e).

powiązanych z jednostką drogą kierowania zapytań do kierownictwa w trakcie akceptacji zlecenia lub podejmowania decyzji o jego kontynuacji.

Kontrole jednostki dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi (Zob. par. 14)

A15. Inne osoby w jednostce mogą być uznane za posiadające wiedzę o powiązaniach i transakcjach jednostki ze stronami powiązanymi oraz na temat kontroli jednostki w zakresie tego rodzaju powiązań i transakcji. Mogą do nich należeć, w zakresie w jakim nie wchodzi w skład części kierownictwa:

- osoby sprawujące nadzór,
- pracownicy upoważnieni do inicjowania, przetwarzania lub rejestrowania transakcji zarówno znaczących, jak i wykraczających poza normalny tryb działalności oraz osoby, które nadzorują lub monitorują tych pracowników,
- funkcja audytu wewnętrznego,
- zatrudnieni w jednostce doradcy prawni, oraz
- osoba odpowiedzialna za przestrzeganie zasad etyki lub jej odpowiednik.

A16. Badanie jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownik jednostki i, tam gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór potwierdziły i rozumieją, że są odpowiedzialne za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej obejmującymi, gdzie to odpowiednie, rzetelną prezentację oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownik jednostki oraz gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór określiły jako niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego nie zawierającego istotnych zniekształceń spowodowanych oszustwem lub błędem²⁰. Odpowiednio tam, gdzie ramowe założenia ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych, sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga od kierownika jednostki, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, zaprojektowania, wdrożenia i zapewnienia odpowiednich kontroli dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi tak, aby możliwe było ich zidentyfikowanie oraz odpowiednie rozliczenie i ujawnienie zgodnie z ramowymi założeniami. Pełniąc swoje funkcje nadzorcze, osoby sprawujące nadzór monitorują, w jaki sposób kierownik jednostki wywiązuje się ze swojej odpowiedzialności za takie kontrole. Niezależnie od wymogów dotyczących stron powiązanych, jakie mogą ustanawiać ramowe założenia, osoby sprawujące nadzór w ramach swoich funkcji nadzorczych mogą uzyskiwać od kierownika jednostki informacje umożliwiające im zrozumienie charakteru oraz ekonomicznego uzasadnienia powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi.

A17. Spełniając zawarty w MSB 315 (zmienionym) wymóg uzyskania zrozumienia otoczenia kontroli, biegły rewident może rozważyć właściwości otoczenia kontroli²¹ odpowiednie dla ograniczenia ryzyka istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi takie jak:

- odpowiednio przekazane do wiadomości pracowników jednostki i wdrożone w życie wewnętrzne kodeksy etyczne, wskazujące okoliczności, w jakich jednostka może zawrzeć specyficzne rodzaje transakcji ze stronami powiązanymi,

²⁰ MSB 200, paragraf A4.

²¹ MSB 315 (zmieniony), paragraf 14.

- zasady i procedury bezpośredniego i terminowego ujawniania interesów, jakie kierownictwo i osoby sprawujące nadzór czerpią z transakcji ze stronami powiązanymi,
 - przypisanie w obrębie jednostki obowiązków dotyczących identyfikowania, ewidencji, sumowania i ujawniania transakcji ze stronami powiązanymi,
 - terminowe ujawnianie oraz omawianie pomiędzy kierownictwem a osobami sprawującymi nadzór znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, wykraczających poza normalny tok działalności, w tym także, czy osoby sprawujące nadzór podeszły odpowiednio krytycznie do uzasadnienia gospodarczym takich transakcji (na przykład poprzez zasięgnięcie porady u zewnętrznych profesjonalnych doradców),
 - jasne wytyczne dotyczące zatwierdzania transakcji ze stronami powiązanymi, uwzględniające rzeczywiste lub postrzegane konflikty interesów, takie jak zatwierdzanie transakcji przez podkomitet składający się z osób sprawujących nadzór niezależnych od kierownictwa,
 - okresowe przeglądy dokonywane przez funkcję audytu wewnętrznego tam, gdzie ma to zastosowanie,
 - proaktywne działania podejmowane przez kierownictwo w celu rozstrzygnięcia kwestii ujawnień dotyczących stron powiązanych takie, jak zasięgnięcie porady u biegłego rewidenta lub zewnętrznego doradcy prawnego,
 - istnienie zasad i procedur powiadamiania o nieprawidłowościach w jednostce* tam, gdzie ma to zastosowanie.
- A18. Kontrole dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi w niektórych jednostkach mogą być niedostateczne lub w ogóle nie występować z kilku powodów, takich jak:
- przywiązywanie przez kierownictwo małej wagi do identyfikowania i ujawniania powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,
 - brak odpowiedniego nadzoru ze strony osób sprawujących nadzór,
 - zamierzone lekceważenie takich kontroli, ponieważ ujawnienia dotyczące stron powiązanych mogą ujawnić informacje uznawane przez kierownictwo za wrażliwe, na przykład istnienie transakcji z udziałem członków rodziny kierownictwa,
 - niewystarczające zrozumienie przez kierownictwo wymogów dotyczących stron powiązanych zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,
 - brak wymogów ujawnień w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej.

Tam, gdzie takie kontrole są nieskuteczne lub nie występują, biegły rewident może nie być w stanie uzyskać wystarczających i odpowiednich dowodów badania na temat powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. W takim przypadku biegły rewident powinien,

* ang. *whistleblowing*.

zgodnie z MSB 705 (zmienionym)²², rozważyć wpływ tego faktu na badanie, w tym na opinię w sprawozdaniu biegłego rewidenta.

A19. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa często obejmuje obejście przez kierownictwo kontroli, które w innych przypadkach wydają się działać skutecznie²³. Ryzyko obejścia kontroli przez kierownictwo jest wyższe wtedy, gdy kierownictwo posiada powiązania obejmujące kontrolę lub znaczący wpływ na strony, z którymi jednostka prowadzi działalność, ponieważ te powiązania mogą stwarzać kierownictwu większe zachęty i możliwości popełnienia oszustwa. Przykładowo interesy finansowe kierownictwa w niektórych stronach powiązanych mogą stanowić dla kierownictwa zachęty do obejścia kontroli poprzez (a) kierowanie jednostką wbrew jej interesom, aby zrealizować transakcje z korzyścią dla tych stron lub (b) zmovę z takimi stronami lub kontrolowanie ich działań. Przykłady możliwego oszustwa obejmują:

- kreowanie fikcyjnych warunków transakcji ze stronami powiązаныmi w celu wprowadzenia w błąd co do ekonomicznego uzasadnienia tych transakcji,
- organizowanie oszukańczego transferu aktywów pochodzących od kierownictwa lub przeznaczonych dla kierownictwa lub innych osób za kwoty znacząco powyżej lub poniżej wartości rynkowej,
- uczestnictwo w złożonych transakcjach ze stronami powiązаныmi, takimi jak jednostki specjalnego przeznaczenia, których struktura służy wprowadzeniu w błąd, co do sytuacji finansowej lub finansowych wyników działalności jednostki.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

~~A20. Czynności kontrolne w mniejszych jednostkach są prawdopodobnie mniej formalne i jednostki te mogą nie posiadać udokumentowanych procesów odnoszących się do powiązań i transakcji ze stronami powiązаныmi. Właściciel – kierownik może zminimalizować niektóre z ryzyk wynikających z transakcji ze stronami powiązаныmi lub potencjalnie zwiększyć te ryzyka poprzez aktywny udział we wszystkich głównych aspektach tych transakcji. Dla takich jednostek, biegły rewident może uzyskać zrozumienie powiązań i transakcji ze stronami powiązаныmi oraz wszelkich kontroli, które mogą istnieć w tym obszarze poprzez kierowanie zapytań do kierownictwa w połączeniu z innymi procedurami, takimi jak obserwacja czynności nadzorczych i kontrolnych kierownictwa oraz inspekcja dostępnej odpowiedniej dokumentacji.~~

A20. Kontrole w mniejszych jednostkach są prawdopodobnie mniej formalne i mniejsze jednostki mogą nie posiadać udokumentowanych procesów dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązаныmi. Właściciel zarządzający swoją działalnością gospodarczą może łagodzić niektóre ryzyka wynikające z transakcji ze stronami powiązаныmi lub potencjalnie zwiększyć te ryzyka poprzez aktywny udział we wszystkich głównych aspektach tych transakcji. W przypadku takich jednostek, biegły rewident może uzyskać zrozumienie powiązań i transakcji ze stronami powiązаныmi oraz wszelkich kontroli, jakie mogą w tym zakresie istnieć, poprzez kierowanie zapytań do kierownictwa w połączeniu z innymi procedurami, takimi jak obserwacja czynności nadzorczych i przeglądu oraz inspekcji dostępnej stosownej dokumentacji.

²² MSB 705 (zmieniony) „Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego biegłego rewidenta”.

²³ MSB 240, paragrafy 31 i A4.

Autoryzacja i zatwierdzanie znaczących transakcji i porozumień (Zob. par. 14(b))

A21. Autoryzacja obejmuje udzielanie zezwolenia przez stronę lub strony o odpowiednich uprawnieniach (czy jest to kierownictwo, osoby sprawujące nadzór czy udziałowcy jednostki) na zawarcie przez jednostkę specyficznych transakcji zgodnie z wcześniej ustalonymi kryteriami, uznaniowymi lub nie. Zatwierdzanie obejmuje akceptację przez te strony transakcji zawartych przez jednostkę po spełnieniu kryteriów, dla których została udzielona autoryzacja. Przykłady kontroli, które jednostka mogła ustanowić w celu autoryzacji i zatwierdzenia znaczących transakcji i umów ze stronami powiązanymi lub znaczących transakcji i umów wykraczających poza normalny tok działalności obejmują:

- monitoring kontroli w celu identyfikacji takich transakcji i porozumień, które wymagają autoryzacji i zatwierdzenia,
- autoryzację warunków transakcji i porozumień przez kierownictwo, osoby sprawujące nadzór lub tam, gdzie ma to zastosowanie, udziałowców.

Pozostawanie wyczulonym na informacje o stronach powiązanych podczas przeglądu zapisów lub dokumentów

Zapisy lub dokumenty, których inspekcję może przeprowadzić biegły rewident (Zob. par. 15)

A22. W trakcie badania biegły rewident może przeprowadzić inspekcję zapisów lub dokumentów, które mogą dostarczyć informacji na temat powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, na przykład:

- potwierdzeń stron trzecich uzyskanych przez biegłego rewidenta (oprócz potwierdzeń z banku i potwierdzeń prawnych),
- deklaracji podatku dochodowego jednostki,
- informacji przekazywanych przez jednostkę organom regulacyjnym,
- ksiąg udziałowców w celu zidentyfikowania głównych udziałowców jednostki,
- oświadczeń dotyczących konfliktu interesów otrzymanych od kierownictwa i osób sprawujących nadzór,
- zapisów dotyczących inwestycji jednostki i jej programów emerytalnych,
- umów i porozumień z kluczowym kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór,
- znaczących umów i porozumień wykraczających poza normalny tok działalności jednostki,
- specyficznych faktur i korespondencji od doradców jednostki,
- polis ubezpieczenia na życie nabytych przez jednostkę,
- znaczących umów renegotjowanych przez jednostkę w danym okresie sprawozdawczym,
- raportów funkcji audytu wewnętrznego,
- dokumentów związanych ze złożeniem dokumentacji w urzędzie regulującym obrót papierami wartościowymi (na przykład prospekt emisyjny).

Porozumienia, które mogą wskazywać na istnienie wcześniej niezidentyfikowanych lub nieujawnionych powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi (Zob. par. 15).

A23. Porozumienie obejmuje formalne lub nieformalne uzgodnienia pomiędzy jednostką i jedną lub większą liczbą stron w celach takich, jak:

- ustanowienie powiązań gospodarczych za pomocą odpowiednich środków lub struktur,
- prowadzenie określonych rodzajów transakcji według specyficznych warunków,
- świadczenie określonych usług lub wsparcie finansowe.

Przykłady porozumień mogących wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło biegłemu rewidentowi, obejmują:

- udział z innymi stronami w spółkach nieposiadających osobowości prawnej,
- porozumienia dotyczące świadczenia usług na rzecz określonych stron na warunkach wykraczających poza normalny tok działalności jednostki,
- powiązania pomiędzy gwarantem i beneficjentem gwarancji.

Identyfikacja znaczących transakcji wykraczających poza normalny tok działalności (Zob. par. 16)

A24. Uzyskiwanie dalszych informacji na temat znaczących transakcji wykraczających poza normalny tok działalności jednostki pozwala biegłemu rewidentowi ocenić, czy występują jakiegokolwiek czynniki ryzyka oszustwa i tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące powiązanych stron, zidentyfikować ryzyka istotnego zniekształcenia.

A25. Przykłady transakcji wykraczających poza normalny tok działalności obejmują:

- złożone transakcje kapitałowe, takie jak restrukturyzacje lub nabycia przedsiębiorstw,
- transakcje z jednostkami zagranicznymi działającymi w systemach prawnych ze słabym prawem korporacyjnym,
- wynajem lokali lub świadczenie usług zarządzania przez jednostkę na rzecz innej strony bez wymiany wynagrodzenia,
- transakcje sprzedaży z nietypowo dużym rabatem lub zwrotem,
- transakcje z opcją zwrotu, na przykład sprzedaż z obowiązkiem odkupu,
- transakcje na podstawie umów, których warunki są zmieniane przed ich wygaśnięciem.

Zrozumienie istoty znaczących transakcji wykraczających poza normalny tok działalności (Zob. par. 16(a))

A26. Rozważenie charakteru znaczących transakcji wykraczających poza normalny tok działalności obejmuje uzyskanie zrozumienia ekonomicznego uzasadnienia tych transakcji oraz warunków, na jakich zostały one zawarte.

Rozważenie czy strony powiązane mogły uczestniczyć (Zob. par. 16(b))

A27. Strona powiązana mogła uczestniczyć w znaczącej transakcji wykraczającej poza normalny tok działalności jednostki nie tylko bezpośrednio wpływając na transakcję jako strona transakcji, ale również pośrednio poprzez pośrednika. Takie oddziaływanie może oznaczać obecność czynnika ryzyka oszustwa.

Dzielenie się informacjami na temat stron powiązanych z zespołem wykonującym zlecenie (Zob. par. 17)

~~A28. Znaczące informacje na temat stron powiązanych, którymi mogą dzielić się członkowie zespołu wykonującego zlecenie obejmują, na przykład:~~

- ~~• tożsamość stron powiązanych z jednostką,~~
- ~~• charakter powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,~~
- ~~• znaczące lub złożone powiązania lub transakcje ze stronami powiązanymi, które mogą wymagać szczególnego rozważenia podczas badania, w szczególności transakcje, w które finansowo zaangażowane jest kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór.~~

A28. Stosowne informacje o podmiotach powiązanych, które mogą być wymieniane pomiędzy członkami zespołu wykonującego zlecenie obejmują, na przykład:

- identyfikację stron powiązanych jednostki,
- charakter powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.

Znaczące lub złożone powiązania ze stronami powiązanymi lub transakcje, które mogą zostać uznane za znaczące ryzyka, w szczególności transakcje, w które zaangażowane finansowo jest kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór.

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi

Czynniki ryzyka oszustwa związane ze stronami powiązanymi o dominującym wpływie (Zob. par. 19)

A29. Zdominowanie kierownictwa przez jedną osobę lub małą grupę osób bez występowania równoważących kontroli jest czynnikiem ryzyka oszustwa²⁴. Wskaźniki wywierania dominującego wpływu przez stronę powiązaną obejmują:

- sprzeciwienie się przez stronę powiązaną znaczącym decyzjom gospodarczym podjętym przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór,
- przedstawienie stronie powiązanej znaczących transakcji w celu ich ostatecznego zatwierdzenia,
- niewiele lub brak dyskusji w gronie kierownictwa i osób sprawujących nadzór dotyczących propozycji gospodarczych zainicjowanych przez stronę powiązaną,
- transakcje obejmujące stronę powiązaną (lub bliskiego członka rodziny strony powiązanej) są sporadycznie poddawane niezależnemu przeglądowi i zatwierdzeniu.

W niektórych przypadkach dominujący wpływ może także mieć miejsce, jeżeli strona powiązana odegrała wiodącą rolę w założeniu jednostki i nadal odgrywa wiodącą rolę w zarządzaniu jednostką.

A30. Jeżeli występują inne czynniki ryzyka, istnienie strony powiązanej o dominującym wpływie może wskazywać na znaczące ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Na przykład:

- nietypowo wysoka rotacja kierownictwa wyższego szczebla lub doradców może

²⁴ MSB 240, Załącznik 1.

sugerować nieetyczne lub oszukańcze praktyki gospodarcze służące celom strony powiązanej,

- korzystanie z pośredników gospodarczych przy znaczących transakcjach, dla których wydaje się, że nie ma wyraźnego uzasadnienia gospodarczego może sugerować, że strona powiązana mogłaby być zainteresowana takimi transakcjami poprzez kontrolę nad nimi dla oszukańczych celów,
- dowody na nader aktywny udział lub angażowanie się strony powiązanej w wybór zasad (polityki) rachunkowości lub ustalanie znaczących szacunków księgowych może sugerować ewentualność oszukańczej sprawozdawczości finansowej.

Reakcje na ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi (Zob. par. 20)

A31. Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania, które biegły rewident może wybrać jako reakcję na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, zależy od rodzaju tych ryzyk i okoliczności dotyczących jednostki.²⁵

A32. Przykłady procedur badania wiarygodności, które biegły rewident może przeprowadzić, gdy oszacował znaczące ryzyko, że specyficzne transakcje ze stronami powiązanymi nie zostały odpowiednio rozliczone lub ujawnione przez kierownictwo, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (czy to na skutek błędu czy oszustwa), obejmują:

- potwierdzenie lub omówienie specyficznych aspektów transakcji z pośrednikami takimi jak banki, firmy prawnicze, poręczyciele lub agenci, o ile jest to wykonalne i nie jest zabronione przez przepisy prawa, regulację lub zasady etyki,
- potwierdzenie celów, specyficznych warunków lub kwot transakcji ze stronami powiązanymi (ta procedura badania może być mniej skuteczna, jeżeli biegły rewident stwierdzi, że jednostka może wpływać na odpowiedzi udzielane biegłemu rewidentowi przez strony powiązane),
- tam, gdzie ma to zastosowanie, zapoznanie się ze sprawozdaniem finansowym lub innymi odpowiednimi informacjami finansowymi, jeśli są one dostępne, dotyczącymi stron powiązanych w celu uzyskania dowodu księgowego ujęcia transakcji w księgach rachunkowych stron powiązanych.

A33. Jeżeli biegły rewident oszacował znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jako wynik obecności strony powiązanej o dominującym wpływie, biegły rewident może, w uzupełnieniu ogólnych wymogów MSB 240, przeprowadzić procedury badania takie jak poniższe, w celu uzyskania zrozumienia powiązań gospodarczych, które taka strona powiązana mogła ustanowić bezpośrednio lub pośrednio z jednostką oraz określić potrzebę przeprowadzenia odpowiednich dalszych procedur badania wiarygodności:

- zapytań i rozmów z kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór,
- zapytań skierowanych do strony powiązanej,

²⁵ MSB 330 dostarcza dalszych wytycznych dotyczących rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania. MSB 240 ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących właściwych reakcji na oszacowane ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

- inspekcji znaczących umów ze stroną powiązaną,
- poszukiwania odpowiedniej wiedzy z wykorzystaniem Internetu lub specyficznych zewnętrznych baz danych gospodarczych,
- przeglądu raportów pracowników o podejrzeniu nieprawidłowości* w jednostce, o ile zostały zachowane.

~~A34. W zależności od wyników przeprowadzonych przez biegłego rewidenta procedur oszacowania ryzyka, biegły rewident może uznać za odpowiednie uzyskanie dowodów badania bez testowania kontroli jednostki dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Jednakże w pewnych okolicznościach uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wyłącznie z procedur badania wiarygodności w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi może nie być możliwe. Przykładowo tam, gdzie transakcje wewnątrzgrupowe pomiędzy jednostką i jej częściami składowymi są liczne i znacząca ilość informacji dotyczących tych transakcji jest inicjowana, rejestrowana, przetwarzana lub raportowana elektronicznie w ramach zintegrowanego systemu, biegły rewident może stwierdzić, że nie jest możliwe zaprojektowanie skutecznych procedur badania wiarygodności, których wyłączone zastosowanie zmniejszyłoby ryzyko istotnego zniekształcenia związanego z tymi transakcjami do akceptowalnie niskiego poziomu. W takim przypadku, spełniając zawarty w MSB 330 wymóg uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania skuteczności działania stosownych kontroli²⁶, od biegłego rewidenta wymaga się testowania kontroli jednostki w zakresie kompletności i dokładności rejestracji powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi.~~

A34. W zależności od wyników przeprowadzonych procedur oszacowania ryzyka przez biegłego rewidenta, może on uznać za właściwe uzyskanie dowodów badania bez testowania kontroli jednostki dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Jednakże, w niektórych okolicznościach może nie być możliwe uzyskanie wystarczających i odpowiednich dowodów badania wyłącznie z procedur badania wiarygodności w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi. Na przykład, w przypadku, gdy transakcje wewnątrzgrupowe pomiędzy jednostką i jej częściami składowymi są liczne i znaczna ilość informacji dotyczących tych transakcji jest inicjowana, rejestrowana, przetwarzana lub raportowana elektronicznie w ramach zintegrowanego systemu, biegły rewident może stwierdzić, że nie jest możliwe zaprojektowanie skutecznych procedur badania wiarygodności, które same w sobie ograniczyłyby ryzyko istotnego zniekształcenia związane z tymi transakcjami do akceptowalnie niskiego poziomu. W takim przypadku, spełniając zawarty w MSB 330 wymóg uzyskania wystarczających i odpowiednich dowodów badania co do skuteczności działania kontroli²⁷, biegły rewident jest zobowiązany do przetestowania kontroli jednostki w zakresie kompletności i dokładności rejestracji powiązań i transakcji ze stroną powiązaną.

Identyfikacja wcześniej niezidentyfikowanych lub nieujawnionych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi

Przekazywanie nowo zidentyfikowanych informacji dotyczących stron powiązanych zespołowi

* ang. *whistleblowing*

²⁶ MSB 330, paragraf 8(b).

²⁷ MSB 330, paragraf 8(b).

wykonującemu zlecenie (Zob. par. 22(a))

A35. Przekazywanie niezwłocznie wszelkich nowo zidentyfikowanych stron powiązanych innym członkom zespołu wykonującego zlecenie pomaga im w ustaleniu, czy informacje te wpływają na wyniki oraz wnioski wyciągnięte z przeprowadzonych już procedur oszacowania ryzyka, w tym, czy ryzyka istotnego zniekształcenia wymagają ponownego oszacowania.

Procedury badania wiarygodności dotyczące nowo zidentyfikowanych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi (Zob. par. 22 (c)).

A36. Przykłady procedur badania wiarygodności, które biegły rewident może przeprowadzić w odniesieniu do nowo zidentyfikowanych stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi obejmują:

- zasięgnięcie informacji o charakterze powiązań jednostki z nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi, w tym (gdzie to odpowiednie i nie zabronione przez przepisy prawa, regulację lub zasady etyki) kierowanie zapytań do stron trzecich spoza jednostki, co do których istnieje domniemanie, że posiadają znaczącą wiedzę o jednostce i jej działalności, takich jak doradcy prawni, główni agenci, główni przedstawiciele, konsultanci, poręczyciele i inni bliscy partnerzy gospodarczy,
- przeprowadzanie analiz zapisów księgowych dotyczących transakcji z nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi. Taka analiza może być ułatwiona przez wspomagane komputerowo techniki badania,
- weryfikacja warunków transakcji z nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi oraz ocena czy transakcje te zostały odpowiednio rozliczone i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej.

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

A37. Wymogi i wytyczne w MSB 240 dotyczące obowiązków biegłego rewidenta związanych z oszustwem podczas badania sprawozdania finansowego mają zastosowanie, gdy wydaje się, że kierownictwo w zamierzony sposób nie ujawniło biegłemu rewidentowi stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi. Biegły rewident może także rozważyć, czy jest niezbędna ponowna ocena wiarygodności odpowiedzi udzielonych przez kierownictwo na zapytania biegłego rewidenta oraz oświadczeń składanych biegłemu rewidentowi.

Zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi wykraczające poza normalny tok działalności jednostki

Ocena gospodarczego uzasadnienia znaczących transakcji ze stronami powiązanymi (Zob. par. 23)

A38. Oceniając gospodarcze uzasadnienie znaczących transakcji ze stronami powiązanymi wykraczających poza normalny tok działalności jednostki, biegły rewident może rozważyć poniższe:

- czy transakcja:
 - jest nadmiernie złożona (na przykład może obejmować wiele powiązanych stron należących do tej samej grupy kapitałowej),
 - ma nietypowe warunki handlowe takie jak nietypowe ceny, oprocentowanie, gwarancje lub warunki spłaty,

- jej wystąpienie jest pozbawione sensu z punktu widzenia logiki prowadzenia działalności,
- obejmuje uprzednio niezidentyfikowane strony powiązane,
- jest przetwarzana w nietypowy sposób.
- czy kierownictwo omówiło charakter i rozliczenie takich transakcji z osobami sprawującymi nadzór,
- czy kierownictwo kładzie większy nacisk na określone podejście księgowo niż na treść ekonomiczną danej transakcji.

Jeżeli wyjaśnienia kierownictwa są istotnie niespójne z warunkami transakcji ze stroną powiązaną, od biegłego rewidenta wymaga się, zgodnie z MSB 500,²⁸ rozważenia wiarygodności wyjaśnień i oświadczeń kierownictwa udzielonych w innych istotnych sprawach.

- A39. Biegły rewident może także starać się zrozumieć gospodarcze uzasadnienie takiej transakcji z perspektywy strony powiązanej, gdyż może mu to pomóc lepiej zrozumieć rzeczywistość gospodarczą transakcji oraz powody jej przeprowadzenia. Gospodarcze uzasadnienie z perspektywy strony powiązanej, jeśli wydaje się być niespójne z rodzajem prowadzonej przez nią działalności może stanowić czynnik ryzyka oszustwa.

Autoryzacja i zatwierdzanie znaczących transakcji ze stronami powiązanymi (Zob. par. 23(b))

- A40. Autoryzacja i zatwierdzanie przez kierownictwo, osoby sprawujące nadzór lub tam, gdzie ma to zastosowanie, udziałowców znaczących transakcji ze stronami powiązanymi wykraczających poza normalny tok działalności jednostki może dostarczyć dowodów badania potwierdzających, że transakcje te zostały należycie przeanalizowane na właściwych szczeblach wewnątrz jednostki oraz że ich warunki zostały odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym. Istnienie tego rodzaju transakcji, które nie zostały poddane takiej autoryzacji i zatwierdzaniu, w razie braku racjonalnych wyjaśnień opartych na rozmowach z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór, może wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem lub błędem. W takich okolicznościach biegły rewident może potrzebować pozostać wyczulonym na inne transakcje podobnego rodzaju. Sama autoryzacja i zatwierdzanie mogą jednak nie być wystarczające do stwierdzenia czy ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem lub błędem nie występują, ponieważ autoryzacja i zatwierdzanie mogą być nieskuteczne, jeśli pomiędzy stronami powiązanymi nastąpiła zмова lub jeżeli jednostka pozostaje pod dominującym wpływem strony powiązanej.

Rozważania specyficzne dla mniejszych jednostek

- A41. Mniejsza jednostka może nie posiadać tych samych kontroli zapewnianych na różnych poziomach kompetencji i zatwierdzania, jakie istnieją w większej jednostce. Odpowiednio podczas badania mniejszej jednostki, biegły rewident może polegać w mniejszym stopniu na autoryzacji i zatwierdzaniu jako dowodach badania w zakresie zasadności znaczących transakcji ze stroną powiązaną wykraczających poza normalny tok działalności. Zamiast tego, biegły rewident może rozważyć przeprowadzenie innych procedur badania takich jak inspekcja odpowiednich dokumentów, potwierdzenie specyficznych aspektów transakcji z odpowiednimi stronami powiązanymi lub obserwacja zaangażowania właściciela –

²⁸ MSB 500 „Dowody badania”, paragraf 11.

kierownika w te transakcje.

Stwierdzenia, że transakcje ze stronami powiązanymi zostały przeprowadzone na warunkach równorzędnych z warunkami stosowanymi w transakcjach rynkowych (Zob. par. 24)

- A42. Mimo tego, że dowody badania dotyczące porównania ceny w transakcji ze stroną powiązaną z ceną w podobnej transakcji zawartej na warunkach rynkowych mogą być łatwo dostępne, zazwyczaj występują praktyczne trudności, które ograniczają możliwość uzyskania przez biegłego rewidenta dowodów badania potwierdzających, że wszystkie pozostałe aspekty transakcji są równorzędne z warunkami transakcji zawartej na warunkach rynkowych. Przykładowo, pomimo że biegły rewident może być w stanie potwierdzić, że transakcja ze stroną powiązaną została przeprowadzona po cenie rynkowej, potwierdzenie, czy inne warunki transakcji (takie jak warunki kredytowania, zobowiązania warunkowe i specyficzne opłaty) są równorzędne z tymi, które zostałyby zwyczajowo ustalone pomiędzy niezależnymi stronami, może być niewykonalne w praktyce. Odpowiednio może istnieć ryzyko, że stwierdzenie kierownictwa o tym, że transakcja ze stroną powiązaną została przeprowadzona na warunkach rynkowych może być istotnie zniekształcone.
- A43. Sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga od kierownictwa uzasadnienia stwierdzenia, że transakcja ze stroną powiązaną została przeprowadzona na warunkach równorzędnych z tymi stosowanymi w transakcji na warunkach rynkowych. Potwierdzenie przez kierownictwo tego stwierdzenia może obejmować:
- porównanie warunków transakcji ze stroną powiązaną z warunkami identycznej lub podobnej transakcji zawartej z jedną lub kilkoma niepowiązanymi stronami,
 - zaangażowanie zewnętrznego eksperta w celu określenia wartości rynkowej i potwierdzenia rynkowych warunków transakcji,
 - porównanie warunków transakcji do znanych warunków rynkowych zasadniczo podobnych transakcji na otwartym rynku.
- A44. Ocena potwierdzenia tego stwierdzenia przez kierownictwo może obejmować jedną lub więcej z poniższych czynności:
- rozważenie odpowiedności procesu przygotowania przez kierownictwo uzasadnienia 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 oparte jest stwierdzenie.
- A45. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają ujawnienia transakcji ze stronami powiązanymi nie przeprowadzonych na warunkach równorzędnych z tymi stosowanymi w transakcjach rynkowych. W takich okolicznościach, jeżeli kierownictwo nie ujawniło transakcji ze stroną powiązaną w sprawozdaniu finansowym, może istnieć domniemane stwierdzenie, że transakcja została przeprowadzona na warunkach równorzędnych z warunkami stosowanymi w transakcjach rynkowych.

Ocena rozliczenia i ujawnienia zidentyfikowanych powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi

Rozważania dotyczące istotności przy ocenie zniekształceń (Zob. par. 25)

A46. MSB 450 wymaga od biegłego rewidenta, podczas oceny czy zniekształcenie jest istotne, rozważenia zarówno wielkości jak i rodzaju zniekształcenia oraz konkretnych okoliczności jego wystąpienia.²⁹ Znaczenie danej transakcji dla użytkowników sprawozdania finansowego może nie zależeć wyłącznie od zaewidencjonowanej kwoty transakcji, ale także od innych specyficznym określonych czynników, takich jak rodzaj powiązań ze stroną powiązaną.

Ocena ujawnień na temat strony powiązanej (Zob. par. 25(a))

A47. Ocena ujawnień na temat strony powiązanej w kontekście wymogów ujawnień zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej polega na rozważeniu, czy fakty i okoliczności powiązań i transakcji jednostki ze stroną powiązaną zostały odpowiednio streszczone i zaprezentowane tak, że ujawnienia są zrozumiałe. Ujawnienia transakcji ze stronami powiązanymi mogą być niezrozumiałe, jeżeli:

- (a) uzasadnienie gospodarcze oraz wpływ transakcji na sprawozdanie finansowe są niejasne lub zniekształcone, lub
- (b) kluczowe warunki, okoliczności lub inne ważne elementy transakcji niezbędne do ich zrozumienia nie są odpowiednio ujawnione.

Pisemne oświadczenia (Zob. par. 26)

A48. Okoliczności, w których może być uzasadnione uzyskanie pisemnych oświadczeń od osób sprawujących nadzór obejmują sytuacje:

- gdy osoby te zatwierdziły specyficzne transakcje ze stronami powiązanymi, które (a) istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe lub (b) obejmują kierownictwo,
- gdy osoby te ustnie przedstawiły biegłemu rewidentowi szczegóły określonych transakcji ze stronami powiązanymi,
- gdy osoby te posiadają finansowe lub inne interesy w stronach powiązanych lub transakcjach ze stronami powiązanymi.

A49. Biegły rewident może także zdecydować o uzyskaniu pisemnych oświadczeń dotyczących specyficznych stwierdzeń kierownictwa, takich jak oświadczenie, że określone transakcje ze stroną powiązaną nie zawierają nieujawnionych porozumień dodatkowych.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór (Zob. par. 27)

A50. Informowanie o znaczących sprawach pojawiających się podczas badania,³⁰ dotyczących stron powiązanych z jednostką pomaga biegłemu rewidentowi ustanowić wspólne z osobami sprawującymi nadzór zrozumienie rodzaju i sposobu rozstrzygnięcia tych spraw. Przykłady znaczących spraw dotyczących stron powiązanych obejmują:

- nieujawnienie (zamierzone lub niezamierzone) przez kierownictwo biegłemu

²⁹ MSB 450 „Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania”, paragraf 11 (a). Paragraf A21 MSB 450 dostarcza wytycznych dotyczących okoliczności, które mogą wpływać na ocenę zniekształcenia.

³⁰ MSB 230, paragraf A8 dostarcza dalszych wytycznych dotyczących rodzaju znaczących spraw pojawiających się podczas badania.

rewidentowi stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, co może zwrócić uwagę osób sprawujących nadzór na znaczące powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi, których wcześniej mogły one nie być świadome,

- identyfikację znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, które nie były odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone, co może prowadzić do podejrzenia oszustwa,
- niezgodność z kierownictwem na temat rozliczenia i ujawnienia znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- nieprzestrzeganie obowiązujących przepisów prawa lub regulacji zakazujących lub ograniczających specyficzne rodzaje transakcji ze stronami powiązanymi,
- trudności w identyfikacji strony, która ostatecznie sprawuje kontrolę nad jednostką.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania 550 *Strony powiązane* uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), opublikowany przez International Federation of Accountants (IFAC) w grudniu 2016 r. w języku angielskim, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów w marcu 2019 r. i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania był rozważony przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „*Policy Statement - Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*”. Zatwierdzonym tekstem Międzynarodowych Standardów Badania jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim.

Tekst w języku angielskim Międzynarodowy Standard Badania 550 *Strony powiązane* © 2016 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst w języku polskim Międzynarodowy Standard Badania 550 *Strony powiązane* © 2019 International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: *International Standards on Auditing 550 Related Parties*, opublikowany w: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements 2016-2017 Edition, Volume I*, ISBN: 978-1-60815-318-3

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