

Załącznik Nr 1.21
do uchwały Nr 1626/33a/2025
Krajowej Rady Biegłych Rewidentów
z dnia 21 grudnia 2025 r.

KRAJOWY STANDARD BADANIA 550
w brzmieniu
MIĘDZYNARODOWEGO STANDARDU BADANIA 550

STRONY POWIĄZANE

MIĘDZYNARODOWY STANDARD BADANIA 550

STRONY POWIĄZANE

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

SPIS TREŚCI

	Paragraf
Wprowadzenie	
Zakres niniejszego MSB	1
Charakterystyka powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi	2
Odpowiedzialność audytora	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 związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi	18-19
Reakcje na ryzyka istotnego zniekształcenia związane z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi	20-24
Ocena ujęcia i ujawnienia zidentyfikowanych powiązań i transakcji ze stroną powiązaną	25
Pisemne oświadczenia	26
Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór	27
Dokumentacja	28
Zastosowanie i inny materiał objaśniający	
Odpowiedzialność audytora	A1-A3
Definicja strony powiązanej	A4-A7
Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności	A8-A28
Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi	A29-A30
Reakcje na ryzyka istotnego zniekształcenia związane z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi	A31-A45
Ocena ujęcia 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 połączeniu z MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania.*

Wprowadzenie

Zakres niniejszego MSB

1. Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) dotyczy obowiązków audytora odnoszących się do powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi podczas badania sprawozdania finansowego. W szczególności, rozszerza on w jaki sposób należy stosować MSB 315 (zmieniony w 2019 r.)¹, MSB 330² oraz MSB 240³ w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi.

Charakterystyka powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi

2. Wiele transakcji ze stronami powiązanymi występuje w zwykłym 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 powstawania wyższych ryzyk istotnego zniekształcenia sprawozdania finansowego niż transakcje ze stronami niepowiązanymi. Na przykład:
 - strony powiązane mogą działać poprzez rozległy i złożony zakres powiązań i struktur, z odpowiadającym mu zwiększeniem 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 świadczenia wzajemnego.

Odpowiedzialność audytora

3. Ponieważ strony powiązane nie są od siebie niezależne, wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej ustanawia szczególne wymogi ujęcia księgowego i ujawnień dla powiązań, transakcji i sald ze stronami powiązanymi, aby umożliwić użytkownikom sprawozdania finansowego zrozumienie ich charakteru i rzeczywistego lub potencjalnego wpływu na sprawozdanie finansowe. Tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają takie wymogi, audytor ponosi odpowiedzialność za wykonanie procedur badania, aby zidentyfikować, oszacować i odpowiedzieć na ryzyka istotnego zniekształcenia powstające 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, audytor musi jednak uzyskać zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi wystarczające, aby być w stanie stwierdzić, czy sprawozdanie finansowe w zakresie, w jakim wpływają na nie te powiązania i transakcje: (zob. par. A1)
 - (a) osiąga rzetelną prezentację (dla ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub (zob. par. A2)
 - (b) nie wprowadza w błąd (dla ramowych założeń zgodności). (Zob. par. A3)

¹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) *Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia*.

² MSB 330 *Reakcje audytora na oszacowane ryzyka*.

³ MSB 240 *Obowiązki audytora podczas badania sprawozdania finansowego dotyczące oszustw*.

5. Dodatkowo, zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi jest stosowne dla oceny przez audytora, czy występuje jeden 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, nawet jeżeli badanie zostało prawidłowo zaplanowane i wykonane zgodnie z MSB⁵. W kontekście stron powiązanych, potencjalny wpływ nieodłącznych ograniczeń na zdolność audytora do wykrycia istotnych zniekształceń jest większy z takich powodów, jak następujące:
 - kierownictwo może być nieświadome istnienia wszystkich powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, szczególnie jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej nie ustanawiają wymogów dotyczących stron powiązanych,
 - powiązania ze stronami powiązanymi mogą stwarzać większą okazję dla zмовы, zatajenia lub manipulacji przez kierownictwo.
7. Zaplanowanie i wykonanie badania z zawodowym sceptycyzmem tak, jak wymaga tego MSB (PL) 200⁶, jest przez to szczególnie ważne w tym kontekście, zważywszy na potencjał dla nieujawnionych powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Wymogi w niniejszym MSB zostały zaprojektowane, aby pomóc audytorowi w identyfikacji i oszacowaniu ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi oraz w zaprojektowaniu procedur badania, aby odpowiedzieć na te oszacowane ryzyka.

Data wejścia w życie

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

Cele

9. Celami audytora 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 był on w stanie:
 - (i) rozpoznać czynniki ryzyka oszustwa, jeżeli jakiegokolwiek występują, powstające z powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, które są 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. osiąga 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

⁴ MSB 240, paragraf 25.

⁵ MSB (PL) 200 *Ogólne cele niezależnego audytora oraz przeprowadzanie badania zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Badania*, paragrafy A56-A57.

⁶ MSB (PL) 200, paragraf 15.

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, ujęte 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 takich warunkach jak pomiędzy zainteresowanym nabywcą i zainteresowanym 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 zgodnie z definicją zawartą 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. osobą lub inną jednostką, która ma kontrolę lub znaczący wpływ na jednostkę sprawozdawczą, bezpośrednio lub pośrednio poprzez jednego lub wielu pośredników,
 - b. inną jednostką, nad którą jednostka sprawozdawcza ma kontrolę lub znaczący wpływ, bezpośrednio lub pośrednio poprzez jednego lub wielu pośredników, lub
 - c. inną jednostką, która jest pod wspólną kontrolą wraz z jednostką sprawozdawczą poprzez posiadanie:
 - i. wspólnego kontrolującego właściciela,
 - ii. właścicieli, którzy są bliskimi członkami rodziny, lub
 - iii. wspólnego kluczowego kierownictwa.

Jednakże nie uznaje się za powiązane jednostek, które znajdują się pod wspólną kontrolą państwa (to jest władz krajowych, regionalnych lub lokalnych), chyba że angażują się one w znaczące transakcje lub w znaczącym stopniu dzielą ze sobą zasoby.

Wymogi

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

11. Jako część procedur oszacowania ryzyka i powiązanych czynności, których wykonania w trakcie badania wymagają od audytora MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 240⁷, audytor wykonuje*

⁷ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 13; MSB 240, paragraf 17.

* *Uw. tłum.* – Stosowane w każdym MSB w części określającej wymogi sformułowanie *auditor shall + czynność* przetłumaczono na język polski za pomocą czasu teraźniejszego, *audytor 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 audytora do jej wykonania, a zwolnienie od tego wymogu może nastąpić jedynie w sposób przewidziany w danym MSB.

procedury badania i powiązane czynności określone w paragrafach 12-17, aby uzyskać informacje stosowne dla zidentyfikowania ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi. (Zob. par. A8)

Zrozumienie powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi

12. Dyskusja w gronie zespołu wykonującego zlecenie, której wymagają MSB 315 (zmieniony w 2019 r.) i MSB 240⁸, obejmuje szczególne rozważenie podatności sprawozdania finansowego na istotne zniekształcenie spowodowane oszustwem lub błędem, które mogłoby wynikać z powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi. (Zob. par. A9-A10)
13. Audytor kieruje do kierownictwa zapytania dotyczące:
 - (a) tożsamości stron powiązanych z jednostką, w tym zmian w stosunku do poprzedniego okresu, (zob. par. A11-A14)
 - (b) powiązań pomiędzy jednostką i tymi stronami powiązanymi oraz
 - (c) czy jednostka zawarła jakiekolwiek transakcje z tymi stronami powiązanymi w trakcie okresu, a jeżeli tak, rodzaju i celu tych transakcji.
14. Audytor kieruje zapytania do kierownictwa i innych osób w jednostce oraz wykonuje inne procedury oszacowania ryzyka uznane za odpowiednie, aby uzyskać zrozumienie kontroli, jeżeli jakiekolwiek istnieją, które kierownictwo ustanowiło, aby: (zob. par. A15-A20)
 - (a) identyfikować, rozliczać i ujawniać powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
 - (b) autoryzować i zatwierdzać znaczące transakcje i porozumienia ze stronami powiązanymi, oraz (zob. par. A21)
 - (c) autoryzować i zatwierdzać znaczące transakcje i porozumienia wykraczające poza zwykły tok działalności.

Utrzymywanie wyczulenia na informacje dotyczące stron powiązanych podczas przeglądania zapisów lub dokumentów

15. Podczas badania audytor pozostaje wyczulony, dokonując inspekcji zapisów lub dokumentów, na porozumienia lub inne informacje, które mogą wskazywać na istnienie powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi. (Zob. par. A22-A23)

W szczególności, audytor przeprowadza inspekcję poniższych pod kątem oznak istnienia powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi:

- (a) potwierdzeń bankowych i prawnych uzyskanych jako część procedur audytora,
- (b) protokołów ze zgromadzeń udziałowców/akcjonariuszy i posiedzeń osób sprawujących nadzór oraz
- (c) takich innych zapisów lub dokumentów, które audytor uznaje za konieczne w danych okolicznościach jednostki.

⁸ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 17; MSB 240, paragraf 16.

16. Jeżeli audytor identyfikuje znaczące transakcje wykraczające poza zwykły tok działalności jednostki podczas wykonywania procedur badania wymaganych przez paragraf 15 lub poprzez inne procedury badania, audytor kieruje do kierownictwa zapytania na temat: (zob. par. A24-A25)
 - (a) charakteru tych transakcji oraz (zob. par. A26)
 - (b) czy strony powiązane mogłyby być zaangażowane. (Zob. par. A27)

Dzielenie się informacjami na temat stron powiązanych z zespołem wykonującym zlecenie

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

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi

18. Wypełniając wymóg MSB 315 (zmienionego w 2019 r.), aby identyfikować i oszacować ryzyka istotnego zniekształcenia, audytor identyfikuje i szacuje ryzyka istotnego zniekształcenia związane z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi oraz ustala, czy którekolwiek z tych ryzyk są ryzykami znaczącymi⁹. Dokonując tych ustaleń, audytor traktuje zidentyfikowane znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, wykraczające poza zwykły tok działalności jednostki jako prowadzące do powstania znaczących ryzyk.
19. Jeżeli audytor identyfikuje czynniki ryzyka oszustwa (w tym okoliczności odnoszące się do istnienia strony powiązanej o dominującym wpływie) podczas wykonywania procedur oszacowania ryzyka oraz powiązanych czynności związanych ze stronami powiązanymi, audytor rozważa takie informacje podczas identyfikacji i oszacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanych oszustwem zgodnie z MSB 240. (Zob. par. A6, A29-A30)

Reakcje na ryzyka istotnego zniekształcenia związane z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi

20. Jako część wymogu MSB 330, że audytor reaguje na oszacowane ryzyka¹⁰, audytor projektuje i wykonuje dalsze procedury badania, aby uzyskać wystarczające i odpowiednie dowody badania dotyczące oszacowanych ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi. Te procedury badania obejmują te wymagane przez paragrafy 21-24. (Zob. par. A31-A34)

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

21. Jeżeli audytor identyfikuje porozumienia lub informacje, które sugerują istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi, audytor ustala, czy faktyczne okoliczności potwierdzają istnienie tych powiązań lub transakcji.
22. Jeżeli audytor identyfikuje strony powiązane lub znaczące transakcje ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi, audytor:
 - (a) niezwłocznie przekazuje stosowne informacje innym członkom zespołu wykonującego zlecenie, (zob. par. A35)
 - (b) tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej

⁹ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 32.

¹⁰ MSB 330, paragrafy 5-6.

ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych:

- (i) zwraca się do kierownictwa, aby zidentyfikowało wszystkie transakcje z nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi w celu dalszej oceny przez audytora, oraz
- (ii) zwraca się z zapytaniem odnośnie do tego, dlaczego kontrole jednostki nad powiązaniem i transakcjami ze stronami powiązanymi nie umożliwiły identyfikacji lub ujawnienia powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,
- (c) wykonuje 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 audytorowi, i wykonuje dodatkowe procedury badania, jeżeli są konieczne, oraz
- (e) jeżeli nieujawnienie przez kierownictwo wydaje się zamierzone (i przez to wskazuje na ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem) ocenia wpływ tego na badanie. (Zob. par. A37)

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

23. Dla zidentyfikowanych znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, wykraczających poza zwykły tok działalności jednostki, audytor:

- (a) dokonuje inspekcji stanowiących ich podstawę umów lub porozumień, jeżeli jakiegokolwiek występują, i ocenia, czy:
 - (i) biznesowe uzasadnienie transakcji (lub jego brak) sugeruje, że mogły one zostać zawarte, aby zaangażować się w oszukańczą sprawozdawczość finansową lub, aby ukryć zawłaszczenie majątku¹¹, (zob. par. A38-A39)
 - (ii) warunki transakcji są spójne z wyjaśnieniami kierownictwa oraz
 - (iii) transakcje zostały odpowiednio ujęte i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz
- (b) uzyskuje dowody badania, że transakcje zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone. (Zob. par. A40-A41)

Stwierdzenia, że transakcje ze stronami powiązanymi zostały przeprowadzone na warunkach równorzędnych z tymi dominującymi w transakcjach na warunkach rynkowych

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

¹¹ MSB 240, paragraf 33(c).

Ocena ujęcia i ujawnienia zidentyfikowanych powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi

25. Podczas formułowania opinii na temat sprawozdania finansowego zgodnie z MSB 700 (zmienionym)¹² audytor ocenia: (zob. par. A46)
- (a) czy zidentyfikowane powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio ujęte i ujawnione zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej oraz (zob. par. A47)
 - (b) czy skutki powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi:
 - (i) uniemożliwiają osiągnięcie rzetelnej prezentacji przez sprawozdanie finansowe (dla ramowych założeń rzetelnej prezentacji) lub
 - (ii) powodują, 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, audytor uzyskuje pisemne oświadczenia od kierownictwa oraz tam, gdzie to odpowiednie, od osób sprawujących nadzór, że: (zob. par. A48-A49)
- (a) ujawnili oni audytorowi tożsamość stron powiązanych z jednostką oraz wszystkie powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi, których są świadomi, oraz
 - (b) odpowiednio ujęli i ujawnili takie powiązania i transakcje zgodnie z wymogami ramowych założeń.

Komunikacja z osobami sprawującymi nadzór

27. Audytor komunikuje osobom sprawującym nadzór znaczące sprawy powstające podczas badania w związku ze stronami powiązanymi z jednostką, chyba że wszystkie osoby sprawujące nadzór są zaangażowane w zarządzanie jednostką¹³. (Zob. par. A50)

Dokumentacja

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

* * *

Zastosowanie i inny materiał objaśniający

Odpowiedzialność audytora

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, które definiują znaczenie strony powiązanej, ale definicja ta ma znacząco węższy zakres niż definicja wytyczona w paragrafie

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

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

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

10(b)(ii) niniejszego MSB, przez co wymóg zawarty w ramowych założeniach, aby ujawnić powiązania i transakcje ze stronami powiązanymi miałby zastosowanie do znacząco mniejszej ilości 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 powodować, że sprawozdanie finansowe nie osiąga rzetelnej prezentacji, jeżeli, na przykład, rzeczywistość gospodarcza takich powiązań i transakcji nie jest odpowiednio odzwierciedlona w sprawozdaniu finansowym. Na przykład, rzetelna prezentacja może nie zostać osiągnięta, jeżeli sprzedaż nieruchomości przez jednostkę kontrolującemu udziałowcowi/akcjonariuszowi po cenie wyższej lub niższej od wartości rynkowej została rozliczona jako transakcja związana z zyskiem lub stratą dla jednostki, podczas gdy może ona stanowić dopłatę lub zwrot kapitału lub wypłatę dywidendy.

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

- A3. W kontekście ramowych założeń zgodności to, 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. Na przykład, 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 wprowadzać w błąd, jeżeli jednostka uzyskuje bardzo znaczącą część swoich przychodów z transakcji ze stronami powiązanymi, a fakt ten nie został ujawniony. Jednakże, będzie niezwykle rzadkim przypadkiem, że audytor uzna sprawozdanie finansowe, które zostało sporządzone i zaprezentowane zgodnie z ramowymi założeniami zgodności, za wprowadzające w błąd, jeżeli zgodnie z MSB 210¹⁶ audytor uznał, że ramowe założenia są akceptowalne¹⁷.

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

- A4. Wiele ramowych założeń sprawozdawczości finansowej omawia koncepcje kontroli i znaczącego wpływu. Pomimo, że mogą one omawiać te koncepcje używając różnych pojęć, zazwyczaj wyjaśniają one, że:
- (a) kontrola jest zdolnością do kierowania politykami finansową i operacyjną jednostki tak, aby uzyskać korzyści z jej działalności, oraz
 - (b) znaczący wpływ (który może zostać uzyskany poprzez prawo własności udziałów/akcji, statut lub umowę) jest zdolnością do uczestniczenia w podejmowaniu decyzji dotyczących polityk finansowej i operacyjnej jednostki, ale nie jest kontrolą nad tymi politykami.
- A5. Występowanie poniższych powiązań może wskazywać na obecność kontroli lub znaczącego wpływu:
- (a) posiadanie bezpośrednio lub pośrednio kapitału lub innych interesów finansowych w jednostce,
 - (b) posiadanie przez jednostkę bezpośrednio lub pośrednio kapitału lub innych interesów finansowych w innych jednostkach,

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

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

¹⁷ MSB 700 (zmieniony), paragraf A17.

- (c) bycie częścią osób sprawujących nadzór lub kluczowego kierownictwa (to jest tymi członkami kierownictwa, którzy posiadają uprawnienia i odpowiedzialność za planowanie, kierowanie i kontrolowanie działalności jednostki),
- (d) bycie bliskim członkiem rodziny którejkolwiek z osób, o których mowa w podpunkcie (c),
- (e) utrzymywanie znaczących powiązań biznesowych z którąkolwiek z osób wymienionych w podpunkcie (c).

Strony powiązane o dominującym wpływie

A6. Strony powiązane, na mocy swojej zdolności do sprawowania kontroli lub wywierania znaczącego wpływu, mogą być w stanie wywierać dominujący wpływ na jednostkę lub jej kierownictwo. Rozważenie takiego zachowania jest stosowne podczas identyfikowania i szacowania ryzyk istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem, jak wyjaśniono dalej w paragrafach A29-A30.

Jednostki specjalnego przeznaczenia jako strony powiązane

A7. W niektórych okolicznościach jednostka specjalnego przeznaczenia może być stroną powiązaną z jednostką, ponieważ jednostka może ją w istocie kontrolować, nawet jeżeli jednostka posiada niewiele lub wcale nie posiada udziałów w kapitale jednostki specjalnego przeznaczenia.

Procedury oszacowania ryzyka i powiązane czynności

Ryzyka istotnego zniekształcenia związane z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi
(Zob. par. 11)

Szczególne rozważania dla jednostek sektora publicznego

A8. Na obowiązki audytora w sektorze publicznym dotyczące powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi mogą wpływać mandat na badanie lub obowiązki jednostek sektora publicznego powstające z przepisów prawa, regulacji lub innego umocowania. W związku z tym, obowiązki audytora w sektorze publicznym mogą nie być ograniczone do odniesienia się do ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi, ale mogą również obejmować szerszą odpowiedzialność, aby odnieść się do ryzyk niezgodności z przepisami prawa, regulacją lub innym umocowaniem organów zarządzających sektorem publicznym, które nakładają szczególne wymagania podczas prowadzenia działalności ze stronami powiązanymi. Ponadto audytor w sektorze publicznym może być zmuszony do zwracania uwagi na wymagania sprawozdawczości finansowej sektora publicznego dla powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi, które mogą różnić się od tych w sektorze prywatnym.

Zrozumienie powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi jednostki

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

- A9. Sprawy, do których można się odnieść podczas dyskusji wewnątrz zespołu wykonującego zlecenie, obejmują:
- charakter i zakres powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi (wykorzystując, na przykład, wykaz zidentyfikowanych stron powiązanych sporządzony przez audytora, aktualizowany po każdym badaniu),
 - podkreślenie znaczenia zachowania zawodowego sceptycyzmu podczas badania, biorąc pod uwagę potencjał dla istotnego zniekształcenia związanego z powiązaniami

i transakcjami ze stronami powiązanymi,

- okoliczności lub warunki jednostki, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi (na przykład złożona struktura organizacyjna, wykorzystanie jednostek specjalnego przeznaczenia do transakcji pozabilansowych lub nieadekwatny 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 ujmowania i ujawniania powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi (jeżeli mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych) oraz powiązanego ryzyka obchodzenia kontroli przez kierownictwo.

A10. Dodatkowo, dyskusja w kontekście oszustwa może obejmować szczególne rozważenie sposobu, w jaki strony powiązane mogą być zaangażowane w oszustwo. Na przykład:

- w jaki sposób jednostki specjalnego przeznaczenia kontrolowane przez kierownictwo mogłyby być wykorzystywane do ułatwienia zarządzania dochodami,
- w jaki sposób transakcje pomiędzy jednostką a znanym partnerem biznesowym kluczowego członka kierownictwa mogłyby zostać zaaranżowane, aby ułatwiać zawłaszczenie aktywów jednostki.

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

A11. Tam, gdzie mające zastosowanie ramowe założenia sprawozdawczości finansowej ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych, informacje dotyczące tożsamości stron powiązanych z jednostką są prawdopodobnie łatwo dostępne 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 ujmowania i ujawniania informacji. Dlatego też kierownictwo prawdopodobnie posiada kompleksową listę stron powiązanych i zmian w porównaniu do poprzedniego okresu. Dla kolejnych zleceń, kierowanie zapytań zapewnia podstawę dla porównywania informacji dostarczonych przez kierownictwo z wykazem stron powiązanych odnotowanych przez audytora podczas poprzednich badań.

A12. Jednakże tam, gdzie ramowe założenia nie ustanawiają wymogów dotyczących stron powiązanych, jednostka może nie posiadać takich systemów informacyjnych. W takich okolicznościach możliwe jest, że kierownictwo może nie być świadomy istnienia wszystkich stron powiązanych. Niemniej jednak wymóg, aby kierować zapytania wyszczególnione w paragrafie 13 nadal ma zastosowanie, ponieważ kierownictwo może być świadome stron, które spełniają definicję strony powiązanej określoną w niniejszym MSB. Jednakże, w takim przypadku, zapytania audytora dotyczące tożsamości stron powiązanych z jednostką będą prawdopodobnie tworzyć część procedur oszacowania ryzyka przez audytora i powiązanych czynności wykonywanych zgodnie z MSB 315 (zmienionym w 2019 r.), aby uzyskać informacje dotyczące struktury organizacyjnej, własności, nadzoru i modelu biznesowego jednostki.

W konkretnym przypadku powiązań wynikających ze wspólnej kontroli, ponieważ jest bardziej prawdopodobne, że kierownictwo będzie świadome takich powiązań, jeżeli mają one znaczenie gospodarcze dla jednostki, zapytania audytora będą prawdopodobnie bardziej skuteczne, jeżeli

skoncentrują się na tym, czy strony, z którymi jednostka angażuje się w znaczące transakcje lub dzieli się w znacznym stopniu zasobami, są stronami powiązanymi.

- A13. W kontekście badania grupy, MSB 600 (zmieniony) wymaga, aby audytor grupy zażądał od audytorów części składowych grupy terminowego przekazania informacji o powiązaniach z jednostkami powiązanymi wcześniej niezidentyfikowanymi przez kierownictwo grupy lub audytora grupy¹⁸. Taka informacja zapewnia audytorowi grupy przydatną podstawę dla skierowania do kierownictwa zapytań dotyczących tożsamości stron powiązanych.
- A14. Audytor może także uzyskać niektóre informacje dotyczące tożsamości stron powiązanych z jednostką poprzez kierowanie zapytań do kierownictwa podczas procesu akceptacji lub kontynuacji zlecenia.

Kontrole jednostki nad powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi (Zob. par. 14)

- A15. Inne osoby w jednostce są tymi uznawanymi za prawdopodobnie posiadające wiedzę o powiązaniach i transakcjach jednostki ze stronami powiązanymi oraz o kontrolach jednostki nad takimi powiązaniami i transakcjami. Mogą one obejmować, w zakresie, w jakim nie tworzą one części kierownictwa:
- osoby sprawujące nadzór,
 - pracowników upoważnionych do inicjowania, przetwarzania lub rejestrowania transakcji, które są zarówno znaczące, jak i wykraczające poza zwykły tryb działalności jednostki, a także osoby, które nadzorują lub monitorują takich pracowników,
 - funkcję audytu wewnętrznego,
 - zatrudnionych w jednostce radców prawnych oraz
 - osobę odpowiedzialną za przestrzeganie zasad etyki lub równoważną osobę.
- A16. Badanie jest przeprowadzane przy założeniu, że kierownictwo i tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór potwierdzili i rozumieją, że ponoszą odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej, w tym, gdzie to stosowne, ich rzetelną prezentację oraz za taką kontrolę wewnętrzną, jaką kierownictwo oraz tam, gdzie to odpowiednie, osoby sprawujące nadzór określili jako niezbędną, aby umożliwić sporządzenie sprawozdania finansowego, które nie zawiera istotnego zniekształcenia, niezależnie od tego, czy zostało ono spowodowane oszustwem, czy błędem¹⁹. Przez to tam, gdzie ramowe założenia ustanawiają wymogi dotyczące stron powiązanych, sporządzenie sprawozdania finansowego wymaga od kierownictwa, pod nadzorem osób sprawujących nadzór, aby zaprojektowało, wdrożyło i utrzymywało adekwatne kontrole nad powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi tak, aby były one identyfikowane oraz odpowiednio ujmowane i ujawniane zgodnie z ramowymi założeniami. W ramach swojej roli nadzorczej, osoby sprawujące nadzór monitorują, w jaki sposób kierownictwo wywiązuje się ze swojej odpowiedzialności za takie kontrole. Niezależnie od wszelkich wymogów dotyczących stron powiązanych, jakie mogą ustanawiać ramowe założenia, osoby sprawujące nadzór w ramach swojej roli nadzorczej mogą uzyskiwać od kierownictwa informacje umożliwiające im zrozumienie charakteru oraz biznesowego uzasadnienia powiązań

¹⁸ MSB (PL) 600 (zmieniony) „Szczególne rozważania – badania sprawozdań finansowych grupy (w tym praca audytorów części składowych grupy)”, paragraf 32(b).

¹⁹ MSB (PL) 200, paragraf A2.

i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi.

A17. Spełniając zawarty w MSB 315 (zmienionym w 2019 r.) wymóg, aby uzyskać zrozumienie środowiska kontroli²⁰, audytor może rozważyć cechy środowiska kontroli stosowne dla złagodzenia ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi, takie jak:

- wewnętrzne kodeksy etyczne, odpowiednio zakomunikowane pracownikom jednostki i egzekwowane, regulujące okoliczności, w jakich jednostka może zawrzeć poszczególne rodzaje transakcji ze stronami powiązanymi,
- polityki i procedury dla otwartego i terminowego ujawniania interesów, jakie kierownictwo i osoby sprawujące nadzór mają w transakcjach ze stronami powiązanymi,
- przydzielenie obowiązków wewnątrz jednostki dotyczących identyfikowania, rejestrowania, sumowania i ujawniania transakcji ze stronami powiązanymi,
- terminowe ujawnianie oraz omawianie pomiędzy kierownictwem a osobami sprawującymi nadzór znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, wykraczających poza zwykły tok działalności jednostki, w tym, czy osoby sprawujące nadzór podeszły odpowiednio krytycznie do uzasadnienia biznesowego takich transakcji (na przykład poprzez zasięgnięcie porady u zewnętrznych profesjonalnych doradców),
- jasne wytyczne dla zatwierdzania transakcji ze stronami powiązanymi, angażujących rzeczywiste lub postrzegane konflikty interesów, takie jak zatwierdzanie przez podkomisję osób sprawujących nadzór, składającą się z osób niezależnych od kierownictwa,
- okresowe przeglądy przez funkcję audytu wewnętrznego tam, gdzie ma to zastosowanie,
- proaktywne działania podejmowane przez kierownictwo, aby rozstrzygnąć kwestie ujawnień dotyczących stron powiązanych, takie jak zasięgnięcie porady u audytora lub zewnętrznego doradcy prawnego,
- istnienie polityk i procedur powiadamiania o nieprawidłowościach* tam, gdzie ma to zastosowanie.

A18. Kontrole nad powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi w niektórych jednostkach mogą być niedostateczne lub wcale nie występować z kilku powodów, takich jak:

- przywiązywanie przez kierownictwo niskiej wagi do identyfikowania i ujawniania powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi,
- brak odpowiedniego nadzoru przez osoby sprawujące nadzór,
- zamierzone lekceważenie dla takich kontroli, ponieważ ujawnienia dotyczące stron powiązanych mogą ujawnić informacje, które kierownictwo uznaje za wrażliwe, na przykład istnienie transakcji angażujących członków rodziny kierownictwa,
- niewystarczające zrozumienie przez kierownictwo wymogów dotyczących stron powiązanych zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej,
- brak wymogów ujawniania informacji w mających zastosowanie ramowych założeniach

²⁰ MSB 315 (zmieniony w 2019 r.), paragraf 21.

* ang. *whistle-blowing*.

sprawozdawczości finansowej.

Tam, gdzie takie kontrole są nieskuteczne lub nie występują, audytor może nie być w stanie uzyskać wystarczających odpowiednich dowodów badania na temat powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Jeżeli wystąpił taki przypadek, audytor, zgodnie z MSB 705 (zmienionym)²¹, rozważa skutki dla badania, w tym dla opinii w sprawozdaniu audytora.

A19. Oszukańcza sprawozdawczość finansowa często obejmuje obchodzenie przez kierownictwo kontroli, które w innych przypadkach mogą wydawać się skutecznie działające²². Ryzyko obchodzenia kontroli przez kierownictwo jest wyższe, jeżeli kierownictwo ma powiązania, które obejmują kontrolę lub znaczący wpływ na strony, z którymi jednostka prowadzi działalność, ponieważ te powiązania mogą dawać kierownictwu większe zachęty i okazje do popełnienia oszustwa. Na przykład interesy finansowe kierownictwa w pewnych stronach powiązanych mogą dostarczać kierownictwu zachęt, aby obchodzić kontrole poprzez (a) kierowanie jednostką wbrew jej interesom, aby zawrzeć transakcje dla korzyści tych stron lub (b) zmwów z takimi stronami lub kontrolowanie ich działań. Przykłady możliwego oszustwa obejmują:

- tworzenie fikcyjnych warunków transakcji ze stronami powiązanymi zaprojektowanych, aby błędnie przedstawiać uzasadnienie biznesowe tych transakcji,
- oszukańcze organizowanie transferu aktywów od lub do kierownictwa lub do innych osób za kwoty znacząco powyżej lub poniżej wartości rynkowej,
- angażowanie się w złożone transakcje ze stronami powiązanymi, takimi jak jednostki specjalnego przeznaczenia, które są strukturyzowane, aby błędnie przedstawiać sytuację finansową lub finansowe wyniki działalności jednostki.

Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek

A20. Kontrole w mniejszych jednostkach są prawdopodobnie mniej formalne i mniejsze jednostki mogą nie mieć udokumentowanych procesów dotyczących powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi. Zarządzający właściciel może łagodzić niektóre ryzyka powstające z transakcji ze stronami powiązanymi lub potencjalnie zwiększyć te ryzyka poprzez aktywne zaangażowanie we wszystkie główne aspekty tych transakcji. Dla takich jednostek, audytor może uzyskać zrozumienie powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi oraz wszelkich kontroli, które mogą nad nimi istnieć, poprzez kierowanie zapytań do kierownictwa w połączeniu z innymi procedurami, takimi jak obserwacja czynności nadzorczych kierownictwa i przegląd oraz inspekcję dostępnej stosownej dokumentacji.

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/akcjonariusze jednostki) dla jednostki na zawarcie określonych transakcji zgodnie z wcześniej ustalonymi kryteriami, uznaniowymi lub nie. Zatwierdzanie obejmuje akceptację tych stron transakcji, które zawarła jednostka, jako spełniających kryteria, dla których autoryzacja została udzielona. Przykłady kontroli, które jednostka mogła ustanowić, aby autoryzować i zatwierdzać znaczące transakcje i umowy ze stronami powiązanymi lub znaczące transakcje i porozumienia wykraczające poza zwykły tok działalności obejmują:

²¹ MSB 705 (zmieniony) *Modyfikacje opinii w sprawozdaniu niezależnego audytora*.

²² MSB 240, paragrafy 32 i A4.

- monitoring kontroli, aby zidentyfikować takie transakcje i porozumienia do autoryzacji i zatwierdzenia,
- zatwierdzenie warunków transakcji i porozumień przez kierownictwo, osoby sprawujące nadzór lub tam, gdzie ma to zastosowanie, udziałowców/akcjonariuszy.

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

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

A22. W trakcie badania audytor 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 audytora (dodatkowo do potwierdzeń z banku i potwierdzeń prawnych),
- deklaracji dotyczących podatku dochodowego jednostki,
- informacji dostarczanych przez jednostkę organom regulacyjnym,
- rejestrów udziałowców/akcjonariuszy, aby zidentyfikować głównych udziałowców/akcjonariuszy 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 zwykły tok działalności jednostki,
- poszczególnych faktur i korespondencji od profesjonalnych doradców jednostki,
- polis ubezpieczenia na życie nabytych przez jednostkę,
- znaczących umów renegotjowanych przez jednostkę w danym okresie,
- raportów funkcji audytu wewnętrznego,
- dokumentów związanych ze złożeniem dokumentów regulatorowi obrotu papierami wartościowymi (na przykład prospektu emisyjnego).

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

A23. Porozumienie obejmuje formalną lub nieformalną umowę pomiędzy jednostką i jedną lub wieloma stronami dla celów takich, jak:

- ustanowienie powiązań biznesowych poprzez odpowiednie narzędzia lub struktury,
- prowadzenie pewnych rodzajów transakcji według określonych warunków,
- świadczenie wskazanych usług lub wsparcie finansowe.

Przykłady porozumień, które mogą wskazywać na istnienie powiązań lub transakcji ze stronami powiązanymi, których kierownictwo wcześniej nie zidentyfikowało lub nie ujawniło audytorowi, obejmują:

- udział wraz z innymi stronami w spółkach partnerskich nieposiadających osobowości prawnej,

- umowy dotyczące świadczenia usług pewnym stronom na warunkach, które wykraczają poza zwykły tok działalności jednostki,
- powiązania pomiędzy gwarantem i beneficjentem gwarancji.

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

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

A25. Przykłady transakcji wykraczających poza zwykły tok działalności mogą obejmować:

- złożone transakcje kapitałowe, takie jak restrukturyzacje lub nabycia przedsiębiorstw,
- transakcje z jednostkami typu offshore działającymi w systemach prawnych ze słabym prawem korporacyjnym,
- wynajem lokali lub świadczenie usług zarządzania przez jednostkę na rzecz innej strony, jeżeli żadne wynagrodzenie nie jest wypłacane w zamian,
- transakcje sprzedaży z nietypowo dużymi rabatami lub zwrotami,
- transakcje w ramach obiegu zamkniętego, na przykład sprzedaż ze zobowiązaniem do odkupu,
- transakcje w ramach umów, których warunki są zmieniane przed ich wygaśnięciem.

Zrozumienie charakteru znaczących transakcji wykraczających poza zwykły tok działalności (Zob. par. 16(a))

A26. Prowadzenie dochodzenia w sprawie charakteru znaczących transakcji wykraczających poza zwykły tok działalności obejmuje uzyskanie zrozumienia biznesowego uzasadnienia tych transakcji oraz warunków, na jakich zostały one zawarte.

Prowadzenie dochodzenia, czy strony powiązane mogły być zaangażowane (Zob. par. 16(b))

A27. Strona powiązana mogła być zaangażowana w znaczącą transakcję wykraczającą poza zwykły tok działalności jednostki nie tylko poprzez bezpośredni wpływ na transakcję poprzez bycie stroną transakcji, ale również poprzez pośrednie wpływanie na nią przez pośrednika. Taki wpływ może wskazywać na obecność czynnika ryzyka oszustwa.

Dzielenie się informacjami o stronach powiązanych z zespołem wykonującym zlecenie (Zob. par. 17)

A28. Stosowne informacje o stronach powiązanych, którymi można się dzielić z członkami 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 zostać uznane za znaczące ryzyka, w szczególności transakcje, w które kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór są zaangażowane finansowo.

Identyfikacja i oszacowanie ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami 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 równoważących kontroli jest czynnikiem ryzyka oszustwa²³. Wskaźniki dominującego wpływu wywieranego przez stronę powiązaną obejmują:

- strona powiązana zawetowała znaczące decyzje biznesowe podjęte przez kierownictwo lub osoby sprawujące nadzór,
- znaczące transakcje są kierowane do strony powiązanej w celu ich ostatecznego zatwierdzenia,
- występuje niewiele lub brak dyskusji w gronie kierownictwa i osób sprawujących nadzór dotyczących propozycji biznesowych zainicjowanych przez stronę powiązaną,
- transakcje angażujące stronę powiązaną (lub bliskiego członka rodziny strony powiązanej) są rzadko poddawane niezależnemu przeglądowi i zatwierdzeniu.

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

A30. Przy obecności innych czynników ryzyka, istnienie strony powiązanej o dominującym wpływie może wskazywać na znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem. Na przykład:

- nietypowo wysoka rotacja kierownictwa wyższego szczebla lub profesjonalnych doradców może sugerować nieetyczne lub oszukańcze praktyki biznesowe, które służą celom strony powiązanej,
- wykorzystanie pośredników biznesowych do znaczących transakcji, dla których wydaje się, że nie ma jasnego uzasadnienia biznesowego może sugerować, że strona powiązana mogłaby mieć interes w takich transakcjach poprzez kontrolę takich pośredników dla oszukańczych celów,
- dowody nadmiernego udziału lub angażowania się strony powiązanej w wybór zasad (polityki) rachunkowości lub ustalanie znaczących szacunków może sugerować możliwość oszukańczej sprawozdawczości finansowej.

Reakcje na ryzyko istotnego zniekształcenia związane z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi (Zob. par. 20)

A31. Rodzaj, czas przeprowadzenia i zakres dalszych procedur badania, które audytor może wybrać, aby zareagować na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia związane z powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi, zależy od charakteru tych ryzyk i okoliczności danej jednostki.²⁴

A32. Przykłady procedur badania wiarygodności, które audytor może wykonać, gdy audytor oszacował

²³ MSB 240, Załącznik 1.

²⁴ MSB 330 dostarcza dalszych wytycznych dotyczących rozważenia rodzaju, rozłożenia w czasie i zakresu dalszych procedur badania. MSB 240 ustanawia wymogi i dostarcza wytycznych dotyczących właściwych reakcji na oszacowane ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem.

znaczące ryzyko, że kierownictwo nie ujęło lub nie ujawniło właściwie informacji o określonych transakcjach ze stroną powiązaną zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej (czy to na skutek oszustwa, czy błędu), obejmują:

- potwierdzenie lub omówienie poszczególnych aspektów transakcji z pośrednikami takimi jak banki, firmy prawnicze, poręczyciele lub agenci tam, gdzie jest to wykonalne i niezabronione przez przepisy prawa, regulację lub zasady etyczne,
- potwierdzenie celów, poszczególnych warunków lub kwot transakcji ze stronami powiązanymi (ta procedura badania może być mniej skuteczna tam, gdzie audytor stwierdzi, że jednostka prawdopodobnie wpływa na strony powiązane podczas udzielania odpowiedzi audytorowi),
- tam, gdzie ma to zastosowanie, przeczytanie sprawozdania finansowego lub innych stosownych informacji finansowych, jeżeli jakiegokolwiek są dostępne, dotyczących stron powiązanych w celu uzyskania dowodów ujęcia transakcji w księgach rachunkowych stron powiązanych.

A33. Jeżeli audytor oszacował znaczące ryzyko istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem jako wynik obecności strony powiązanej o dominującym wpływie, audytor może, dodatkowo do ogólnych wymogów MSB 240, wykonać procedury badania takie jak poniższe, aby uzyskać zrozumienie powiązań biznesowych, które taka strona powiązana mogła ustanowić bezpośrednio lub pośrednio z jednostką oraz, aby określić potrzebę dla dalszych odpowiednich procedur badania wiarygodności:

- zapytania i rozmowy z kierownictwem oraz osobami sprawującymi nadzór,
- zapytania skierowane do strony powiązanej,
- inspekcje znaczących umów ze stroną powiązaną,
- poszukiwania odpowiedniej wiedzy, takie jak poprzez Internet lub określone zewnętrzne bazy danych informacji gospodarczych,
- przegląd raportów pracowników o podejrzeniu nieprawidłowości* tam, gdzie zostały one zachowane.

A34. W zależności od wyników procedur oszacowania ryzyka przez audytora, audytor może uznać za właściwe uzyskanie dowodów badania bez testowania kontroli jednostki nad powiązaniami i transakcjami ze stronami powiązanymi. Jednakże, w niektórych okolicznościach może nie być możliwe, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania wyłącznie z procedur badania wiarygodności w odniesieniu do ryzyk istotnego zniekształcenia związanych z powiązaniami i transakcjami ze stroną powiązaną. Na przykład 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, audytor może ustalić, że nie jest możliwe, aby zaprojektować skuteczne procedury badania wiarygodności, które same w sobie ograniczyłyby ryzyka istotnego zniekształcenia związane z tymi transakcjami do akceptowalnie niskiego poziomu. W takim przypadku, spełniając zawarty w MSB 330 wymóg, aby uzyskać wystarczające odpowiednie dowody badania co do skuteczności działania kontroli²⁵, od audytora wymagane jest, aby

* ang. *whistle-blowing*

²⁵ MSB 330, paragraf 8(b).

przetestował kontrole jednostki nad kompletnością i dokładnością rejestracji powiązań i transakcji ze stroną powiązaną.

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

Przekazywanie nowo zidentyfikowanych informacji o stronie powiązanej zespołowi 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 wykonanych już procedur oszacowania ryzyka, w tym, czy ryzyka istotnego zniekształcenia muszą być ponownie oszacowane.

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

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

- kierowanie zapytań dotyczących charakteru powiązań jednostki z nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi, w tym (tam, gdzie to odpowiednie i niezabronione przez przepisy prawa, regulację lub zasady etyczne) 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 biznesowi,
- przeprowadzanie analiz zapisów księgowych dla transakcji z nowo zidentyfikowanymi stronami powiązanymi. Taka analiza może być ułatwiona poprzez wykorzystanie wspomaganych komputerowo technik badania,
- weryfikacja warunków transakcji z nowo zidentyfikowaną stroną powiązaną oraz ocena 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 i wytyczne w MSB 240 dotyczące obowiązków audytora związanych z oszustwem podczas badania sprawozdania finansowego są stosowne tam, gdzie wydaje się, że kierownictwo w zamierzony sposób nie ujawniło audytorowi stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi. Audytor może także rozważyć, czy jest niezbędna ponowna ocena wiarygodności odpowiedzi kierownictwa na zapytania audytora oraz oświadczeń kierownictwa składanych audytorowi.

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

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

A38. Oceniając biznesowe uzasadnienie znaczących transakcji ze stroną powiązaną wykraczających poza zwykły tok działalności jednostki, audytor może rozważyć poniższe:

- czy transakcja:
 - jest nadmiernie złożona (na przykład może obejmować wiele powiązanych stron należących do tej samej grupy),

- ma nietypowe warunki handlowe takie jak nietypowe ceny, stopy procentowe, gwarancje i warunki spłaty,
 - dla jej wystąpienia brak jest logicznego biznesowego powodu,
 - obejmuje uprzednio niezidentyfikowane strony powiązane,
 - jest przetwarzana w nietypowy sposób.
- czy kierownictwo omówiło charakter i ujęcie takich transakcji z osobami sprawującymi nadzór,
 - czy kierownictwo kładzie większy nacisk raczej na określone podejście księgowe niż poświęca należyłą uwagę ekonomicznym podstawom danej transakcji.

Jeżeli wyjaśnienia kierownictwa są istotnie niespójne z warunkami transakcji ze stroną powiązaną, od audytora wymaga się, zgodnie z MSB 500,²⁶ aby rozważył wiarygodność wyjaśnień i oświadczeń kierownictwa udzielonych w innych istotnych sprawach.

A39. Audytor może także poszukiwać zrozumienia biznesowego uzasadnienia takiej transakcji z perspektywy strony powiązanej, ponieważ może to pomóc audytorowi lepiej zrozumieć rzeczywistość gospodarczą transakcji oraz dlaczego została przeprowadzona. Biznesowe uzasadnienie z perspektywy strony powiązanej, które wydaje się niespójne z rodzajem jej 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/akcjonariuszy znaczących transakcji ze stronami powiązanymi wykraczających poza zwykły tok działalności jednostki może dostarczyć dowodów badania, że zostały one należycie przeanalizowane na właściwych szczeblach wewnątrz jednostki oraz, że ich warunki zostały odpowiednio odzwierciedlone w sprawozdaniu finansowym. Istnienie transakcji o tym charakterze, które nie zostały poddane takiej autoryzacji i zatwierdzeniu, pod nieobecność racjonalnych wyjaśnień opartych na rozmowach z kierownictwem lub osobami sprawującymi nadzór, może wskazywać na ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowane oszustwem lub błędem. W takich okolicznościach audytor może potrzebować pozostać wyczulonym na inne transakcje o podobnym charakterze. Sama autoryzacja i zatwierdzanie mogą jednak nie być wystarczające do stwierdzenia czy ryzyka istotnego zniekształcenia spowodowanego oszustwem nie występują, ponieważ autoryzacja i zatwierdzanie mogą być nieskuteczne, jeżeli wystąpiła zmowa pomiędzy stronami powiązanymi lub jeżeli jednostka podlega dominującemu wpływowi strony powiązanej.

Szczególne rozważania dla mniejszych jednostek

A41. Mniejsza jednostka może nie mieć tych samych kontroli zapewnianych przez różne poziomy upoważnienia i zatwierdzania, które mogą istnieć w większej jednostce. Przez to, badając mniejszą jednostkę, audytor może polegać w mniejszym stopniu na autoryzacji i zatwierdzeniu jako dowodach badania dotyczących zasadności znaczących transakcji ze stronami powiązanymi wykraczających poza zwykły tok działalności jednostki. Zamiast tego, audytor może rozważyć wykonanie innych procedur badania, takich jak inspekcja stosownych dokumentów, potwierdzenie określonych aspektów transakcji ze stosownymi stronami lub obserwacja zaangażowania zarządzającego właściciela w te transakcje.

²⁶ MSB 500 *Dowody badania*, paragraf 11.

Stwierdzenia, że transakcje ze stronami powiązanymi zostały przeprowadzone na warunkach równorzędnych z tymi dominującymi w transakcji rynkowej (Zob. par. 24)

- A42. Pomimo, że dowody badania mogą być łatwo dostępne w odniesieniu do tego, jak cena w transakcji ze stroną powiązaną wygląda w porównaniu z tą w podobnej transakcji na warunkach rynkowych, zazwyczaj występują praktyczne trudności, które ograniczają zdolność audytora do uzyskania dowodów badania, że wszystkie pozostałe aspekty transakcji są ekwiwalentne z tymi dotyczącymi transakcji na warunkach rynkowych. Na przykład, pomimo że audytor może być w stanie potwierdzić, że transakcja ze stroną powiązaną została przeprowadzona po cenie rynkowej, może być praktycznie niewykonalne, aby potwierdzić, czy inne warunki transakcji (takie jak: warunki kredytowania, zobowiązania warunkowe i określone opłaty) są ekwiwalentne z tymi, które zostałyby zwykle ustalone pomiędzy niezależnymi stronami. Przez to może wystąpić ryzyko, że stwierdzenie kierownictwa, że transakcja ze stroną powiązaną została przeprowadzona na warunkach ekwiwalentnych do tych dominujących w transakcji 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 dominującymi w transakcji na warunkach rynkowych. Wsparcie przez kierownictwo dla tego stwierdzenia może obejmować:
- porównanie warunków transakcji ze stroną powiązaną z tymi dla identycznej lub podobnej transakcji z jedną lub wieloma niepowiązanymi stronami,
 - zaangażowanie zewnętrznego eksperta, aby określił wartość rynkową i potwierdził rynkowe warunki dla transakcji,
 - porównanie warunków transakcji do znanych warunków rynkowych dla zasadniczo podobnych transakcji na otwartym rynku.
- A44. Ocena wsparcia przez kierownictwo dla tego stwierdzenia może obejmować jedną lub wiele z poniższych:
- rozważenie odpowiedniości procesu kierownictwa dla wsparcia stwierdzenia,
 - weryfikację źródła wewnętrznych lub zewnętrznych danych wspierających stwierdzenie oraz testowanie danych, aby ustalić ich dokładność, kompletność i stosowność,
 - ocenę racjonalności wszelkich znaczących założeń, na których oparte jest stwierdzenie.
- A45. Niektóre ramowe założenia sprawozdawczości finansowej wymagają ujawnienia transakcji ze stroną powiązaną nie przeprowadzonych na warunkach równorzędnych z tymi dominującymi w transakcjach na warunkach rynkowych. W tych okolicznościach, jeżeli kierownictwo nie ujawniło transakcji ze stroną powiązaną w sprawozdaniu finansowym, może wystąpić domniemane stwierdzenie, że transakcja została przeprowadzona na warunkach równorzędnych z tymi dominującymi w transakcjach na warunkach rynkowych.

Ocena ujęcia i ujawnienia zidentyfikowanych powiązań i transakcji ze stronami powiązanymi

Rozważania dotyczące istotności podczas oceny zniekształceń (Zob. par. 25)

- A46. MSB 450 wymaga od audytora, aby rozważył podczas oceny czy zniekształcenie jest istotne, zarówno wielkość, jak i rodzaj zniekształcenia oraz konkretne okoliczności jego wystąpienia.²⁷

²⁷ MSB 450 *Ocena zniekształceń zidentyfikowanych podczas badania*, paragraf 11(a). Paragraf A21 w MSB 450 dostarcza

Znaczenie danej transakcji dla użytkowników sprawozdania finansowego może nie zależeć wyłącznie od zarejestrowanej kwoty transakcji, ale także od innych specyficznie stosownych czynników, takich jak charakter powiązania ze stroną powiązaną.

Ocena ujawnień na temat stron powiązanych (Zob. par. 25(a))

A47. Ocena ujawnień na temat stron powiązanych w kontekście wymogów ujawniania informacji zawartych w mających zastosowanie ramowych założeniach sprawozdawczości finansowej oznacza rozważenie, czy fakty i okoliczności powiązań i transakcji jednostki ze stronami powiązanymi zostały odpowiednio streszczone i zaprezentowane tak, że ujawnienia są zrozumiałe. Ujawnienia dotyczące transakcji ze stronami powiązanymi mogą nie być zrozumiałe, jeżeli:

- (a) uzasadnienie biznesowe 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 odpowiednie, aby uzyskać pisemne oświadczenia od osób sprawujących nadzór obejmują:

- gdy zatwierdziły one specyficzne transakcje ze stronami powiązanymi, które (a) istotnie wpływają na sprawozdanie finansowe lub (b) obejmują kierownictwo,
- gdy ustnie złożyły one audytorowi oświadczenia dotyczące szczegółów pewnych transakcji ze stronami powiązanymi,
- gdy mają one finansowy lub inny interes w stronach powiązanych lub transakcjach ze stronami powiązanymi.

A49. Audytor może także zdecydować, aby uzyskać pisemne oświadczenia dotyczące specyficznych stwierdzeń, które kierownictwo przedstawiło, takich jak oświadczenie, że konkretne transakcje ze stronami powiązanymi nie zawierają nieujawnionych porozumień dodatkowych.

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

A50. Komunikowanie znaczących spraw powstałych podczas badania,²⁸ w związku ze stronami powiązanymi z jednostką pomaga audytorowi ustanowić wspólne z osobami sprawującymi nadzór zrozumienie charakteru i sposobu rozstrzygnięcia tych spraw. Przykłady znaczących spraw dotyczących stron powiązanych obejmują:

- nieujawnienie (zamierzone lub niezamierzone) przez kierownictwo audytorowi stron powiązanych lub znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, które 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 zostały odpowiednio autoryzowane i zatwierdzone, co może prowadzić do powstania podejrzenia oszustwa,

wytycznych dotyczących okoliczności, które mogą wpływać na ocenę zniekształcenia.

²⁸ MSB 230, paragraf A8 dostarcza dalszych wytycznych dotyczących rodzaju znaczących spraw powstających podczas badania.

STRONY POWIĄZANE

- niezgodność z kierownictwem na temat ujęcia i ujawnienia znaczących transakcji ze stronami powiązanymi, zgodnie z mającymi zastosowanie ramowymi założeniami sprawozdawczości finansowej,
- niezgodność z mającymi zastosowanie przepisami prawa lub regulacjami zakazującymi lub ograniczającymi specyficzne rodzaje transakcji ze stronami powiązanymi,
- trudności w identyfikacji strony, która ostatecznie kontroluje jednostkę.

International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) oraz International Federation of Accountants® (IFAC®) nie ponoszą odpowiedzialności za straty poniesione przez osoby, które działają lub powstrzymują się od działania w oparciu o materiały zawarte w niniejszej publikacji, bez względu na to, czy straty te zostały spowodowane zaniedbaniem, czy w inny sposób.

Międzynarodowe Standardy Badania (International Standards on Auditing, ISA), Międzynarodowy Standard Badania dla badań sprawozdań finansowych mniej złożonych jednostek (International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, ISA for LCE), Międzynarodowe Standardy Usług Atestacyjnych (International Standards on Assurance Engagements, ISAE), Międzynarodowe Standardy Usług Przeglądu (International Standards on Review Engagements, ISRE), Międzynarodowe Standardy Usług Pokrewnych (International Standards on Related Services, ISRS), Międzynarodowe Standardy Zarządzania Jakością (International Standards on Quality Management, ISQM), Wskazówki Praktyczne dotyczące badania (International Auditing Practice Notes), dokumenty do dyskusji (Exposure Drafts, Consultation Papers) oraz inne publikacje IAASB są publikowane przez IFAC, która jest również posiadaczem odnośnych praw autorskich.

Copyright © sierpień 2024 r., International Federation of Accountants (IFAC). Wszelkie prawa zastrzeżone. Niniejszą publikację można pobrać na własny użytek niekomercyjny (tj. do korzystania w celach zawodowych lub naukowych) ze strony internetowej www.iaasb.org. Tłumaczenie, powielanie, przechowywanie lub udostępnianie, bądź wykorzystywanie niniejszego dokumentu w podobny sposób wymaga pisemnej zgody.

Nazwy: „International Auditing and Assurance Standards Board”, „International Standards on Auditing”, „International Standards on Assurance Engagements”, „International Standards on Review Engagements”, „International Standards on Related Services”, „International Standards on Quality Control”, „International Auditing Practice Notes”, „IAASB”, „ISA”, „ISAE”, „ISRE”, „ISRS”, „ISQC”, „ISQM”, „IAPN” oraz logotyp IAASB są znakami towarowymi IFAC lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFAC w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach. Nazwy: „International Foundation for Ethics and Audit” i „IFEATM” są znakami towarowymi IFEA lub zarejestrowanymi znakami towarowymi i usługowymi IFEA w Stanach Zjednoczonych i w innych krajach.

Struktury i procesy wspierające działalność IAASB są wspierane przez International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

Informacje na temat praw autorskich, znaków towarowych i pozwoleń można znaleźć na permissions lub uzyskać pod adresem permissions@ifac.org.

Niniejszy Międzynarodowy Standard Badania (MSB) 550 *Strony powiązane*, uchwalony przez International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) i opublikowany w języku angielskim przez International Federation of Accountants (IFAC) w sierpniu 2024 roku, został przetłumaczony na język polski przez Polską Izbę Biegłych Rewidentów (PIBR) w grudniu 2025 roku i jest powielany za zgodą IFAC. Proces tłumaczenia Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) był rozważany przez IFAC i tłumaczenie zostało przeprowadzone zgodnie z „Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants”. Zatwierdzonym tekstem wszystkich Międzynarodowych Standardów Badania (MSB) jest tekst opublikowany przez IFAC w języku angielskim. IFAC nie ponosi odpowiedzialności za dokładność i kompletność tłumaczenia ani za działania, które mogą z tego wynikać.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 550 *Strony powiązane* w języku angielskim ©

2024 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tekst Międzynarodowego Standardu Badania (MSB) 550 *Strony powiązane* w języku polskim © 2025 by IFAC. Wszelkie prawa zastrzeżone.

Tytuł oryginału: International Standard on Auditing (ISA) 550, *Related Parties*. Handbook IAASB 2023-2024. ISBN: 978-1-60815-573-6

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



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-591-0

Znaki towarowe oraz zarejestrowane znaki towarowe i usługowe

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™