

# MEDZINÁRODNÝ AUDÍTORSKÝ ŠTANDARD 550

## SPRIAZNENÉ OSOBY

(Účinný pre audity finančných výkazov za obdobia  
začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr)

### OBSAH

#### Odsek

#### Úvod

Rozsah pôsobnosti tohto ISA .....	1
Charakter vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami.....	2
Zodpovednosť audítora .....	3 – 7
Dátum nadobudnutia účinnosti .....	8
<b>Ciele .....</b>	<b>9</b>
<b>Definície.....</b>	<b>10</b>

#### Požiadavky

Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity .....	11 – 17
Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnej súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami .....	18 – 19
Reakcie na riziká významnej nesprávnej súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami .....	20 – 24
Vyhodnotenie zaúčtovania a zverejnenia identifikovaných vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami .....	25
Písomné vyhlásenia.....	26
Informovanie osôb poverených spravovaním .....	27
Dokumentácia .....	28

#### Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

Zodpovednosť audítora .....	A1 – A3
Definícia spriaznenej osoby .....	A4 – A7
Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity .....	A8 – A28
Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnej súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami .....	A29 – A30
Reakcie na riziká významnej nesprávnej súvisiacej so vzťahmi a transakciami so spriaznenými osobami .....	A31 – A45
Vyhodnotenie zaúčtovania a zverejnenia identifikovaných vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami .....	A46 – A47
Písomné vyhlásenia.....	A48 – A49
Informovanie osôb poverených spravovaním .....	A50

---

Medzinárodný auditorský štandard (ISA) 550 „Spriaznené osoby“ treba vykladať v spojení s ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými auditorskými štandardmi“.

## Úvod

### Rozsah pôsobnosti tohto ISA

1. Tento medzinárodný auditorský štandard (ISA) sa zaoberá zodpovednosťou audítora pri audite finančných výkazov týkajúcou sa vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami. Špecificky sa zaoberá tým, ako treba aplikovať ISA 315 (revidované znenie)<sup>1</sup>, ISA 330<sup>2</sup>, a ISA 240<sup>3</sup> v súvislosti s rizikami významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami.

### Charakter vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami

2. Celý rad transakcií so spriaznenými osobami je súčasťou bežnej podnikateľskej činnosti. Vtedy nemusia predstavovať väčšie riziko významnej nesprávnosti finančných výkazov, než podobné transakcie s osobami, ktoré nie sú spriaznené. Charakter vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami však môže za určitých okolností viesť k väčším rizikám významnej nesprávnosti finančných výkazov, než transakcie s osobami, ktoré nie sú spriaznené. Napríklad:
  - spriaznené osoby môžu fungovať prostredníctvom veľkého počtu zložitých vzťahov a štruktúr, čo vedie k príslušnému zvýšeniu zložitosti transakcií so spriaznenými osobami,
  - pri identifikácii alebo sumarizácii transakcií a neuhradených zostatkov medzi účtovnou jednotkou a spriaznenými osobami môžu byť informačné systémy neúčinné,
  - transakcie so spriaznenými osobami sa nemusia vykonávať za bežných trhových podmienok, niektoré transakcie so spriaznenými osobami môžu napríklad prebehnúť bezodplatne.

### Zodpovednosť audítora

3. Keďže spriaznené osoby nie sú vzájomne nezávislé, viaceré rámce finančného vykazovania stanovujú špecifické požiadavky na účtovanie a zverejňovanie vzťahov, transakcií a zostatkov so spriaznenými osobami, aby mali používatelia finančných výkazov možnosť pochopiť ich charakter a skutočné alebo potenciálne vplyvy na finančné výkazy. Keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje takúto požiadavku, audítora zodpovedá za vykonanie auditorských postupov na identifikáciu, posúdenie a reakciu na riziká významnej nesprávnosti vyplývajúce z toho, že účtovná jednotka správne nezaúčtovala alebo nezverejnila vzťahy, transakcie alebo zostatky so spriaznenými osobami v súlade s požiadavkami rámca.
4. Aj keby platný rámec finančného vykazovania vzhľadom na spriaznené osoby stanovoval iba minimálne alebo žiadne požiadavky, audítora je povinný dostatočne sa oboznámiť so vzťahmi a s transakciami medzi účtovnou jednotkou a jej spriaznenými osobami, aby vedel dospieť k názoru, či finančné výkazy, vzhľadom na vplyv uvedených vzťahov a transakcií: (pozri: odsek A1)
  - a) sú verne prezentované (v prípade rámcov vernej prezentácie), alebo (pozri: odsek A2)
  - b) nie sú zavádzajúce (v prípade rámcov dodržiavania súladu). (pozri: odsek A3)
5. Navyše, v súlade s požiadavkami ISA 240<sup>4</sup> je poznanie vzťahov a transakcií účtovnej jednotky so spriaznenými osobami relevantné pre audítora

<sup>1</sup> ISA 315 (revidované znenie) „Identifikácia a posúdenie rizika významných nesprávností poznaním účtovnej jednotky a jej prostredia“.

<sup>2</sup> ISA 330 „Reakcie audítora na posúdené riziká“.

<sup>3</sup> ISA 240 „Zodpovednosť audítora týkajúca sa podvodu pri audite finančných výkazov“.

<sup>4</sup> ISA 240, odsek 24.

posúdenie, či je prítomný jeden alebo viacero faktorov rizika podvodu, lebo spáchanie podvodu prostredníctvom spriaznenej osoby je jednoduchšie.

6. V dôsledku prirodzených obmedzení auditu sa však nedá vyhnúť riziku, že niektoré významné nesprávnosti vo finančných výkazoch zostanú neodhalené aj napriek tomu, že audit bol riadne naplánovaný a vykonával sa v súlade s ISA<sup>5</sup>. Čo sa týka spriaznených osôb, ďalej uvedené skutočnosti môžu zvýšiť možné vplyvy prirodzených obmedzení na schopnosť audítora odhaliť významné nesprávnosti:
  - manažment nemusí vedieť o existencii všetkých vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami, najmä keď platný rámec finančného vykazovania nestanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb,
  - vzťahy so spriaznenými osobami môžu pre manažment predstavovať lepšiu príležitosť dopustiť sa tajnej dohody, zatajovania alebo manipulácie.
7. V tejto súvislosti, vzhľadom na možnosť existencie nezverejnených vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami, je teda mimoriadne dôležité, aby sa pri plánovaní a vykonávaní auditu zachovával profesionálny skepticizmus, ako to vyžaduje ISA 200<sup>6</sup>. Požiadavky tohto ISA majú audítorovi pomôcť identifikovať a posúdiť riziká významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a transakciami so spriaznenými osobami a vypracovať audítorské postupy reagujúce na posúdené riziká.

#### **Dátum nadobudnutia účinnosti**

8. Tento ISA je účinný pre audity finančných výkazov za obdobia začínajúce sa 15. decembra 2009 alebo neskôr.

#### **Ciele**

9. Cieľom audítora je:
  - a) oboznámiť sa dostatočne so vzťahmi a transakciami so spriaznenými osobami, bez ohľadu na to, či platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb, aby bol schopný:
    - (i) rozpoznať prípadné faktory rizika podvodu vyplývajúceho zo vzťahov a z transakcií so spriaznenými osobami, ktoré sú relevantné na identifikáciu a posúdenie rizík významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu,
    - (ii) dospieť na základe získaných audítorských dôkazov k záveru, či finančné výkazy, vzhľadom na vplyv týchto vzťahov a transakcií,
      - a. dosahujú vernú prezentáciu (v prípade rámcov vernej prezentácie), alebo
      - b. nie sú zavádzajúce (v prípade rámcov dodržiavania súladu),
  - b) zároveň, keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených strán, získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o správnej identifikácii, zaúčtovaní a zverejnení vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami vo finančných výkazoch v súlade s daným rámcom.

#### **Definície**

10. Na účely ISA majú ďalej uvedené výrazy tento priradený význam:

<sup>5</sup> ISA 200 „Celkové ciele nezávislého audítora a vykonanie auditu v súlade s medzinárodnými audítorskými štandardmi“, odseky A53 až A54.

<sup>6</sup> ISA 200, odsek 15.

- a) nezávislá transakcia (*Arm's length transaction*) – Transakcia uskutočnená za podmienok ako medzi dobrovoľne súhlasiacim kupujúcim a dobrovoľne súhlasiacim predávajúcim, ktorí nie sú spriaznení, konajú nezávisle jeden od druhého a sledujú svoje vlastné najlepšie záujmy,
- b) spriaznená osoba (*Related party*) – Osoba, ktorá je buď: (pozri: odseky A4 – A7)
  - (i) spriaznenou osobou podľa definície v platnom rámci finančného vykazovania, alebo
  - (ii) keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje minimálne alebo nijaké požiadavky na spriaznené osoby:
    - a. osobou alebo iným subjektom, ktorý ovláda vykazujúcu účtovnú jednotku, alebo v nej má podstatný vplyv, a to priamo alebo nepriamo prostredníctvom jedného alebo viacerých medzičlánkov;
    - b. inou účtovnou jednotkou, ktorú ovláda vykazujúca účtovná jednotka, alebo v ktorej má podstatný vplyv, a to priamo alebo nepriamo prostredníctvom jedného alebo viacerých medzičlánkov; alebo
    - c. inou účtovnou jednotkou pod spoločnou kontrolou s vykazujúcou účtovnou jednotkou, s ktorou má:
      - i. spoločné vlastníctvo zabezpečujúce kontrolu;
      - ii. vlastníkov, ktorí sú blízkymi rodinnými príslušníkmi; alebo
      - iii. spoločný kľúčový manažment.

Účtovné jednotky, ktoré sú pod spoločnou kontrolou štátu (teda vlády, regionálnej alebo miestnej samosprávy), sa nepovažujú za spriaznené, ak medzi nimi nie sú významné transakcie, alebo ak spolu vo významnej miere nezdieľajú spoločné zdroje.

### Požiadavky

#### Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity

11. Audítora v rámci postupov na posúdenie rizík a súvisiacich aktivít, ktorých vykonanie počas auditu vyžadujú ISA 315 (revidované znenie) a ISA 240<sup>7</sup>, vykoná auditorské postupy a súvisiace aktivity uvedené v odsekoch 12 až 17 s cieľom získať informácie relevantné na identifikáciu rizík významnej nesprávnej súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami. (pozri: odsek A8)

*Oboznámenie sa so vzťahmi a s transakciami účtovnej jednotky so spriaznenými osobami*

12. Diskusia, ktorú vyžadujú ISA 315 (revidované znenie) a ISA 240<sup>8</sup>, v rámci tímu pracujúceho na zákazke musí zahŕňať špecifické úvahy o náchylnosti finančných výkazov k významnej nesprávnej z dôvodu podvodu alebo chyby, ktorá by mohla vyplývať zo vzťahov a z transakcií účtovnej jednotky so spriaznenými osobami. (pozri: odseky A9 – A10)
13. Audítora od manažmentu získa informácie týkajúce sa:

<sup>7</sup> ISA 315 (revidované znenie), odsek 5; ISA 240, odsek 16.

<sup>8</sup> ISA 315 (revidované znenie), odsek 10; ISA 240, odsek 15.

- a) totožnosti spriaznených osôb účtovnej jednotky vrátane zmien oproti predchádzajúcemu obdobiu, (pozri: odseky A11 – A14)
  - b) charakteru vzťahov medzi účtovnou jednotkou a týmito spriaznenými osobami, a
  - c) skutočnosti, či účtovná jednotka počas daného obdobia uskutočnila transakcie s týmito spriaznenými osobami a ak áno, vyžiada si informácie o druhu a účele týchto transakcií.
14. Audítor si vyžiada informácie od manažmentu a iných osôb v účtovnej jednotke a vykoná ďalšie postupy na posúdenie rizík, ktoré považuje za vhodné, aby sa oboznámil s prípadnými kontrolami, ktoré manažment zaviedol s cieľom: (pozri: odseky A15 – A20)
- a) identifikovať, zaúčtovať a zverejniť vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami v súlade s platným rámcom finančného vykazovania,
  - b) autorizovať a schvaľovať dôležité transakcie a dohovory so spriaznenými osobami, (pozri: odsek A21)
  - c) autorizovať a schvaľovať dôležité transakcie a dohovory prekračujúce rámec bežnej podnikateľskej činnosti.

*Zachovávanie ostražitosťi v súvislosti s informáciami o spriaznených osobách pri preverovaní záznamov alebo dokumentov*

15. Audítor pri skúmaní záznamov alebo dokumentov počas auditu zostáva ostražitý, aby si všimol dohovory alebo iné informácie, ktoré by mohli naznačovať, že existujú vzťahy alebo transakcie so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval, alebo o nich audítora neinformoval. (pozri: odseky A22 – A23)

Audítor preskúma najmä ďalej uvedené, s cieľom zistiť náznaky svedčiace o existencii vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval, alebo o nich neinformoval audítora:

- a) potvrdenia od bánk a právnikov, ktoré získal v rámci audítorských postupov,
  - b) zápisnice zo zasadnutí akcionárov a osôb poverených spravovaním,
  - c) ďalšie záznamy alebo dokumenty, ktoré audítor považuje za nevyhnutné vzhľadom na okolnosti týkajúce sa účtovnej jednotky.
16. Keď audítor pri vykonávaní audítorských postupov vyžadovaných podľa odseku 15, alebo pri vykonávaní iných audítorských postupov identifikuje dôležité transakcie, ktoré sa vymykajú z bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky, vyžiada si od manažmentu informácie: (pozri: odsek A24 – A25)
- a) o charaktere týchto transakcií, a (pozri: odsek A26)
  - b) o tom, či je možné, aby na nich boli zainteresované spriaznené osoby. (pozri: odsek A27)

*Poskytovanie informácií o spriaznených osobách v rámci tímu pracujúceho na zákazke*

17. Audítor poskytne relevantné informácie, ktoré získal o spriaznených osobách účtovnej jednotky, ostatným členom tímu pracujúcemu na zákazke. (pozri: odsek A28)

**Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami**

18. Audítor pri plnení požiadavky ISA 315 (revidované znenie), aby identifikoval a posúdil riziká významnej nesprávnosti<sup>9</sup>, identifikuje a posúdi riziká významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami a rozhodne, či niektoré z týchto rizík predstavujú závažné riziká. Pri tomto rozhodovaní audítor k identifikovaným dôležitým transakciám so spriaznenými osobami prekračujúcim rámec bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky pristupuje ako k transakciám, ktoré spôsobujú vznik závažných rizík.
19. Keď audítor pri vykonávaní postupov na posúdenie rizík a súvisiacich činností týkajúcich sa spriaznených osôb identifikuje faktory rizika podvodu (vrátane okolností týkajúcich sa existencie spriaznenej osoby s dominantným vplyvom), v súlade s ISA 240 takéto informácie zohľadní pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu. (pozri: odseky A6 a A29 – A30)

### **Reakcie na riziká významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami**

20. V súvislosti s požiadavkou ISA 330, aby audítor reagoval na posúdené riziká<sup>10</sup>, audítor vypracuje a vykoná ďalšie audítorské postupy na získanie dostatočných a vhodných audítorských dôkazov o posúdených rizikách významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami. Tieto audítorské postupy musia zahŕňať postupy, ktoré sa vyžadujú podľa odsekov 21 až 24. (pozri: odseky A31 – A34)

*Identifikácia spriaznených osôb alebo dôležitých transakcií so spriaznenými osobami, ktoré ostali v minulosti neidentifikované alebo nezverejnené*

21. V prípade identifikácie dohovorov alebo informácií naznačujúcich existenciu vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval, alebo o nich audítora neinformoval, audítor rozhodne, či existujúce okolnosti potvrdzujú existenciu daných vzťahov alebo transakcií.
22. V prípade identifikácie spriaznených osôb alebo dôležitých transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval, alebo o nich audítora neinformoval, audítor:
  - a) poskytne relevantné informácie promptne ostatným členom tímu pracujúceho na zákazke, (pozri: odsek A35)
  - b) keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb:
    - (i) požiada manažment, aby identifikoval všetky transakcie s novo identifikovanými spriaznenými osobami, aby ich mohol audítor následne vyhodnotiť,
    - (ii) vyžiada si informácie, prečo kontroly účtovnej jednotky zamerané na vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami neumožnili identifikáciu alebo zverejnenie vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami,
  - c) vykoná vhodné substantívne audítorské postupy týkajúce sa takýchto novo identifikovaných spriaznených osôb alebo dôležitých transakcií so spriaznenými osobami, (pozri: odsek A36)
  - d) opätovne zváži riziko novej existencie ďalších spriaznených osôb alebo dôležitých transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval alebo o ktorých audítora neinformoval, a podľa potreby vykoná dodatočné audítorské postupy,

<sup>9</sup> ISA 315 (revidované znenie), odsek 25.

<sup>10</sup> ISA 330, odseky 5 až 6.

- e) vyhodnotí následky pre audit, keď sa zdá, že nezverejnenie informácií o spriaznených osobách a transakciách so spriaznenými osobami bolo zo strany manažmentu úmyselné (čo svedčí o riziku významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu). (pozri: odsek A37)

*Identifikované dôležité transakcie so spriaznenými osobami mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky*

23. Pre identifikované dôležité transakcie so spriaznenými osobami mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky audítor:

- a) preskúma prípadné podkladové zmluvy alebo dohody a vyhodnotí, či:
  - (i) podnikateľské zdôvodnenie (alebo chýbajúce zdôvodnenie) transakcií svedčí o tom, že transakcie sa uzavreli s cieľom podvodného finančného vykazovania alebo na utajenie skutočností, že došlo k odcudzeniu majetku<sup>11</sup>, (pozri: odsek A38 – A39)
  - (ii) podmienky transakcií sú konzistentné s vysvetleniami manažmentu,
  - (iii) transakcie sú riadne zaúčtované a vykázané v súlade s platným rámcom finančného vykazovania,
- b) získa audítorské dôkazy, že transakcie boli správne autorizované a schválené. (pozri: odsek A40 – A41)

*Tvrdenia, že transakcie so spriaznenými osobami sa vykonali za rovnocenných podmienok, ako sú podmienky v prípade nezávislých transakcií*

24. Keď manažment vo finančných výkazoch uviedol tvrdenie v tom zmysle, že transakcia so spriaznenou osobou sa vykonala za rovnocenných podmienok, ako sú podmienky v prípade nezávislej transakcie, audítor je povinný získať pre toto tvrdenie dostatočné a vhodné audítorské dôkazy. (pozri: odseky A42 – A45)

### **Vyhodnotenie zaúčtovania a zverejnenia identifikovaných vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami**

25. Pri formovaní názoru na finančné výkazy v súlade s ISA 700 (revidované znenie)<sup>12</sup> audítor vyhodnotí: (pozri: odsek A46)

- a) či sú identifikované vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami riadne zaúčtované a zverejnené v súlade s platným rámcom finančného vykazovania, a (pozri: odsek A47)
- b) či vplyv vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami,
  - (i) nepredstavuje prekážku, pre ktorú finančné výkazy nemôžu dosiahnuť vernú prezentáciu (v prípade rámcov vernej prezentácie), alebo
  - (ii) spôsobuje, že sú finančné výkazy zavádzajúce (v prípade rámcov dodržania súladu).

### **Písomné vyhlásenia**

26. Keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb, audítor si vyžiada od manažmentu a, keď to je vhodné, aj od osôb poverených spravovaním písomné vyhlásenia, že: (pozri: odseky A48 – A49)

- a) audítorovi poskytl informácie o totožnosti spriaznených osôb účtovnej jednotky a o všetkých vzťahoch a transakciách so spriaznenými osobami, o ktorých vedia,

<sup>11</sup> ISA 240, odsek 32 písm. c).

<sup>12</sup> ISA 700 (revidované znenie) „Formovanie názoru na finančné výkazy a správa k finančným výkazom“, odseky 10 až 15.

- b) takéto vzťahy a transakcie správne zaúčtovali a zverejnili v súlade s požiadavkami rámca.

### Informovanie osôb poverených spravovaním

27. Keď nie sú všetky osoby poverené spravovaním zúčastnené aj na riadení účtovnej jednotky<sup>13</sup>, audítor je povinný informovať osoby poverené spravovaním o závažných záležitostiach, ktoré vzniknú počas auditu v súvislosti so spriaznenými osobami účtovnej jednotky. (pozri: odsek A50)

### Dokumentácia

28. Audítor v audítorskej dokumentácii uvedie mená identifikovaných spriaznených osôb a charakter vzťahu s týmito osobami<sup>14</sup>.

\*\*\*

### Aplikačné a iné vysvetľujúce materiály

#### Zodpovednosť audítora

*Rámce finančného vykazovania stanovujúce minimálne požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb* (pozri: odsek 4)

- A1. Platný rámec finančného vykazovania, ktorý stanovuje minimálne požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb, je rámec, ktorý obsahuje definíciu významu spriaznenej osoby, ale takéto definícia je podstatne užšia, než definícia uvedená v odseku 10 písm. b) bode (ii) tohto ISA, takže požiadavka rámca na zverejnenie vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami by sa vzťahovala na podstatne menej vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami.

*Rámce vernej prezentácie* [pozri: odsek 4 písm. a)]

- A2. V kontexte rámca vernej prezentácie<sup>15</sup> môžu vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami spôsobiť, že finančné výkazy nebudú verne prezentované, napríklad keď sa ekonomická realita takýchto vzťahov a transakcií správne nepremietne do finančných výkazov. Napríklad, verná prezentácia sa nedosiahne vtedy, keď majetok, ktorý účtovná jednotka predala ovládajúcemu akcionárovi za cenu vyššiu alebo nižšiu, než je reálna tržobná hodnota, je zaúčtovaný ako transakcia s vplyvom na zisk alebo stratu účtovnej jednotky, keď možno predstavuje vklad do základného imania, zníženie základného imania alebo vyplatenie dividendy.

*Rámce dodržiavania súladu* [pozri: odsek 4 písm. b)]

- A3. Či vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami v kontexte rámca dodržiavania súladu spôsobia, že finančné výkazy budú zavádzajúce, ako sa uvádza v ISA 700 (revidované znenie), to závisí od konkrétnych okolností zákazky. Napríklad, dokonca aj vtedy, keď nezverejnenie transakcií so spriaznenými osobami vo finančných výkazoch je v súlade s rámcom a platným zákonom alebo predpisom, finančné výkazy môžu byť zavádzajúce, ak je veľmi veľká časť výnosov účtovnej jednotky výsledkom transakcií so spriaznenými osobami a táto skutočnosť nie je zverejnená. Je však mimoriadne zriedkavé, aby audítor považoval za zavádzajúce finančné výkazy vypracované a prezentované v súlade

<sup>13</sup> ISA 260 (revidované znenie) „Komunikácia s osobami poverenými spravovaním“, odsek 13.

<sup>14</sup> ISA 230 „Audítorská dokumentácia“, odseky 8 až 11 a odsek A6.

<sup>15</sup> Význam rámca na zabezpečenie objektívnej prezentácie a rámca na zabezpečenie súladu je definovaný v ISA 200, odseku 13 písm. a).



s rámcom dodržiavania súladu, keď audítor v súlade s ISA 210<sup>16</sup> audítor zistil, že rámec je akceptovateľný<sup>17</sup>.

**Definícia spriaznenej osoby** [pozri: odsek 10 písm. b)]

- A4. Mnoho rámcov finančného vykazovania hovorí o koncepcii ovládania/kontroly a podstatného vplyvu. Môžu pritom používať rozdielnú terminológiu, no vo všeobecnosti vysvetľujú, že:
- a) ovládanie/kontrola je právomoc ovládať finančné a prevádzkové pravidlá účtovnej jednotky s cieľom získať prospech z jej činnosti,
  - b) podstatný vplyv (ktorý sa dá získať vlastníctvom akcií, na základe štatútu alebo dohody) je právomoc zúčastňovať sa na rozhodovaní o finančných a prevádzkových pravidlách účtovnej jednotky, nepredstavuje však kontrolu nad týmito pravidlami.
- A5. Existencia ďalej uvedených vzťahov môže naznačovať existenciu rozhodujúceho alebo podstatného vplyvu:
- a) priame alebo nepriame vlastníctvo podielu na vlastnom imaní alebo iná finančná účasť v účtovnej jednotke,
  - b) skutočnosť, že účtovná jednotka priamo alebo nepriamo vlastní podiel na vlastnom imaní iných subjektov, prípadne vlastní inú finančnú účasť v iných subjektoch,
  - c) osoba poverená spravovaním alebo člen kľúčového manažmentu (teda tých členov manažmentu, ktorí sú oprávnení a zodpovední za plánovanie, riadenie a kontrolovanie aktivít účtovnej jednotky),
  - d) blízky rodinný príslušník alebo osoba podľa písmena c),
  - e) dôležitý obchodný vzťah s niektorou z osôb podľa písmena c).

*Spriaznené osoby s dominantným vplyvom*

- A6. Spriaznené osoby môžu byť vďaka svojim schopnostiam uplatňovať rozhodujúci alebo podstatný vplyv schopné dominantne ovplyvňovať účtovnú jednotku alebo jej manažment. Zváženie takéhoto správania je relevantné pri identifikácii a posudzovaní rizík významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu, ako je bližšie vysvetlené v odsekoch A29 až A30.

*Účtovné jednotky na osobitný účel ako spriaznené osoby*

- A7. Za určitých okolností môže byť spriaznenou osobou účtovnej jednotky jednotka na osobitný účel<sup>18</sup>, lebo účtovná jednotka ju môže v podstate ovládať aj vtedy, keď vlastní iba malý, prípadne žiadny podiel na vlastnom imaní účtovnej jednotky na osobitný účel.

**Postupy na posúdenie rizík a súvisiace aktivity**

*Riziko významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a transakciami so spriaznenými osobami* (pozri: odsek 11)

Úvahy týkajúce sa účtovných jednotiek z verejného sektora

- A8. Zodpovednosť audítora vykonávajúceho audit vo verejnom sektore môže byť vzhľadom na vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami ovplyvnená jeho mandátom na audit alebo povinnosťami voči účtovným jednotkám z verejného sektora, ktoré vyplývajú zo zákona, predpisu alebo od iného orgánu. V dôsledku uvedeného sa nedá zodpovednosť audítora vykonávajúceho audit vo verejnom

<sup>16</sup> ISA 210 „Dohodnutie podmienok zákaziek na audit“, odsek 6 písm. a).

<sup>17</sup> ISA 700 (revidované znenie), odsek A17.

<sup>18</sup> Usmernenie týkajúce sa charakteru účtovnej jednotky na špeciálne účely poskytuje ISA 315 (revidované znenie) v odsekoch A34 až A35.

sektore obmedziť na riešenie rizík významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami, ale môže zahŕňať aj rozsiahlejšiu zodpovednosť za riešenie rizík nedodržania zákonov, predpisov a požiadaviek iných autorít upravujúcich činnosť orgánov verejného sektora, ktoré stanovujú špecifické požiadavky na vykonávanie obchodných transakcií so spriaznenými osobami. Audítora vykonávajúci audit subjektu vo verejnom sektore môže navyše zohľadniť aj požiadavky na finančné vykazovanie vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami vo verejnom sektore, ktoré sa môžu líšiť od požiadaviek v súkromnom sektore.

*Oboznámenie sa so vzťahmi a s transakciami účtovnej jednotky so spriaznenými osobami*

Diskusia v rámci tímu pracujúceho na zákazke (pozri: odsek 12)

A9. K záležitostiam, ktoré sa môžu riešiť pri diskusii v rámci tímu pracujúceho na zákazke, patria:

- charakter a rozsah vzťahov a transakcií účtovnej jednotky so spriaznenými osobami (napríklad na základe audítorských záznamov o identifikovaných spriaznených osobách, ktorý sa po každom audite aktualizuje),
- zdôraznenie dôležitosti zachovávaní profesionálneho skepticizmu počas celého auditu vzhľadom na potenciálne významné nesprávnosti súvisiace so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami,
- okolnosti a podmienky účtovnej jednotky, ktoré môžu naznačovať existenciu vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment neidentifikoval, alebo o nich audítora neinformoval (napríklad zložitá organizačná štruktúra, používanie účtovných jednotiek na osobitné účely na mimosúvahové transakcie alebo neadekvátny informačný systém),
- záznamy alebo dokumenty, ktoré môžu naznačovať existenciu vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami,
- dôležitosť, ktorú manažment a osoby poverené spravovaním prikladajú identifikácii, správne mu záúčtovaniu a zverejneniu vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami (keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb) a súvisiacemu riziku, že manažment obchádza relevantné kontroly.

A10. V kontexte podvodu môže diskusia navyše zahŕňať aj špecifické úvahy o tom, ako sa môžu spriaznené strany podieľať na podvode. Napríklad:

- ako sa manažmentom ovládané účtovné jednotky na osobitné účely dajú využiť na uľahčenie riadenia ziskov,
- ako sa na uľahčenie sprenevery majetku účtovnej jednotky dajú zaranžovať transakcie medzi účtovnou jednotkou a známym obchodným partnerom kľúčového člena manažmentu.

Totožnosť spriaznených osôb účtovnej jednotky [pozri: odsek 13 písm. a)]

A11. Keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb, je pravdepodobné, že informácie o totožnosti spriaznených osôb účtovnej jednotky budú pre manažment ľahko dostupné, lebo vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami musia byť zaznamenané, spracované a zosumarizované v informačnom systéme účtovnej jednotky, aby účtovná jednotka splnila požiadavky daného rámca vzhľadom na záúčtovanie a zverejnenie. Manažment teda bude mať pravdepodobne kompletný zoznam spriaznených osôb a zmien oproti predchádzajúcemu obdobiu. V prípade opakujúcich sa zákaziek predstavuje získavanie informácií základ na porovnanie

informácií od manažmentu s audítorovými záznamami o spriaznených osobách z predchádzajúcich auditov.

A12. Keď však rámec nestanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb, účtovná jednotka nemusí mať takéto informačné systémy zavedené. Za uvedených okolností sa môže stať, že manažment si nebude vedomý existencie všetkých spriaznených osôb. Požiadavka vyžadujúca získať informácie špecifikované v odseku 13 však platí aj v tomto prípade, lebo manažment si môže byť vedomý osôb, ktoré spĺňajú definíciu spriaznenej osoby podľa tohto ISA. V takom prípade však postupy audítora na získanie informácií o totožnosti spriaznených osôb účtovnej jednotky pravdepodobne budú súčasťou audítorových postupov na posúdenie rizík a súvisiacich činností vykonaných v súlade s ISA 315 (revidované znenie) s cieľom získať informácie o:

- štruktúre vlastníkov a spravovania účtovnej jednotky,
- druhu súčasných a plánovaných budúcich investícií účtovnej jednotky,
- spôsobe, akým je účtovná jednotka štruktúrovaná a financovaná.

V konkrétnom prípade vzťahov predstavujúcich spoločnú kontrolu, vzhľadom na to, že manažment bude o takýchto vzťahoch zrejme vedieť, ak sú pre účtovnú jednotku dôležité, bude získavanie informácií pravdepodobne účinnejšie, keď sa audítor zameria na to, či osoby, s ktorými účtovná jednotka uzatvára dôležité transakcie, alebo osoby, s ktorými má do veľkej miery spoločné zdroje, sú spriaznenými osobami.

A13. V kontexte auditu skupiny ISA 600 vyžaduje, aby tím pracujúci na zákazke skupiny poskytol každému audítorovi komponentu zoznam spriaznených osôb, ktorý vypracoval manažment skupiny, ako aj zoznam všetkých ostatných spriaznených osôb, o ktorých tím pracujúci na zákazke skupiny vie<sup>19</sup>. Keď je účtovná jednotka komponentom skupiny, takéto informácie poskytujú audítorovi užitočný základ na získavanie informácií od manažmentu o identite spriaznených osôb účtovnej jednotky.

A14. Určité informácie o identite spriaznených osôb účtovnej jednotky môže audítor získať aj tým, že si ich vyžiada od manažmentu v procese akceptácie zákazky alebo jej pokračovania.

Kontroly účtovnej jednotky zamerané na vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami (pozri: odsek 14)

A15. Medzi ostatné osoby v účtovnej jednotke patria osoby, ktoré by mohli mať informácie o vzťahoch a transakciách účtovnej jednotky so spriaznenými osobami a o kontrolách účtovnej jednotky, ktorých predmetom sú tieto vzťahy a transakcie. K týmto osobám patria (pokiaľ nie sú členmi manažmentu):

- osoby poverené spravovaním,
- zamestnanci, ktorí sú oprávnení iniciovať, spracovať alebo zaúčtovať transakcie, ktoré sú významné a nepatria do bežnej obchodnej činnosti účtovnej jednotky, a osoby, ktoré vykonávajú dohľad nad takýmito zamestnancami alebo kontrolu,
- interný audit,
- interný právny poradca,
- osoba zodpovedná za zabezpečenie dodržiavania etického kódexu alebo osoba v rovnocennom postavení.

<sup>19</sup> ISA 600 „Špeciálne úvahy – audit finančných výkazov skupiny (vrátane práce audítorov komponentov)“, odsek 40 písm. e).

A16. Audit sa vykonáva na základe nevyhnutnej podmienky, že manažment a, keď to je vhodné, aj osoby poverené spravovaním, uznávajú a chápu svoju zodpovednosť za zostavenie finančných výkazov v súlade s platným rámcom finančného vykazovania vrátane, keď to je relevantné, vernej prezentácie týchto výkazov, a za internú kontrolu, o ktorej manažment a, keď to je vhodné, osoby poverené spravovaním rozhodnú, že je nevyhnutná na zostavenie finančných výkazov neobsahujúcich významnú nesprávnosť, či už z dôvodu podvodu alebo chyby<sup>20</sup>. Takže, keď rámec stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb, na zostavenie finančných výkazov treba, aby manažment pod dohľadom osôb poverených spravovaním vypracoval, implementoval a zachovával adekvátne kontroly zamerané na vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami tak, aby sa vzťahy a transakcie identifikovali, správne zaúčtovali a zverejnili v súlade s daným rámcom. Osoby poverené spravovaním v rámci dohľadu monitorujú, ako si manažment plní svoje povinnosti týkajúce sa týchto kontrol. Z pozície dohľadu si môžu osoby poverené spravovaním, bez ohľadu na požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb stanovené rámcom, vyžiadať od manažmentu informácie umožňujúce pochopiť charakter a obchodné zdôvodnenie vzťahov a transakcií účtovnej jednotky so spriaznenými osobami.

A17. Pri plnení požiadavky ISA 315 (revidované znenie), aby sa audítor oboznámil s kontrolným prostredím<sup>21</sup>, môže audítor zvážiť vlastnosti kontrolného prostredia relevantné na zníženie rizík významnej nesprávnosti súvisiacich so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami, ako sú napríklad:

- interný etický kódex upravujúci okolnosti, za ktorých účtovná jednotka smie uzatvárať špecifické druhy transakcií so spriaznenými osobami, o ktorom sú pracovníci účtovnej jednotky vhodne informovaní, a ktorého dodržiavanie sa vyžaduje,
- pravidlá a postupy na otvorené a včasné zverejnenie účasti manažmentu a osôb poverených spravovaním na transakciách so spriaznenými osobami,
- pridelenie zodpovednosti v rámci účtovnej jednotky za identifikáciu, zaúčtovanie, zosumarizovanie a zverejnenie transakcií so spriaznenými osobami,
- včasné zverejnenie dôležitých transakcií so spriaznenými osobami mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky a ich prediskutovanie manažmentom a osobami poverenými spravovaním vrátane toho, či osoby poverené spravovaním náležite prerokovali obchodné zdôvodnenie týchto transakcií (napríklad, či si vyžiadali radu od externých profesionálnych poradcov),
- jednoznačné predpisy upravujúce schvaľovanie transakcií so spriaznenými osobami, pri ktorých existuje skutočný alebo vnímaný konflikt záujmov, napríklad schvaľovanie prostredníctvom podvýboru osôb poverených spravovaním, ktorý tvoria osoby nezávislé od manažmentu,
- pravidelné previerky vykonávané internými audítormi, keď to je vhodné,
- proaktívne opatrenia manažmentu na vyriešenie otázok týkajúcich sa zverejnenia spriaznených osôb, napríklad vyžiadanie si rady od audítora alebo externého právneho poradcu,
- existencia pravidiel a postupov na nahlasovanie nekalých praktík, keď to je vhodné.

A18. Kontroly vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami môžu mať v niektorých účtovných jednotkách nedostatky, prípadne môžu z rôznych dôvodov chýbať, napríklad vtedy, keď:

<sup>20</sup> ISA 200, odsek A4.

<sup>21</sup> ISA 315 (revidované znenie), odsek 14.

- manažment prikladá malý význam identifikácii a zverejňovaniu vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami,
- chýba vhodný dohľad osôb poverených spravovaním,
- takéto kontroly sa zámerne zanedbávajú, lebo zverejnenia o spriaznených osobách by mohli odhaliť informácie, ktoré manažment považuje za citlivé, napríklad existenciu transakcií, na ktorých sú zainteresovaní rodinní príslušníci manažmentu,
- manažment dostatočne nepozná požiadavky platného rámca finančného vykazovania týkajúce sa spriaznených osôb,
- absentujú požiadavky na zverejňovanie v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.

Keď sú takéto kontroly neúčinné, prípadne neexistujú, audítorovi sa možno nepodarí získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o vzťahoch a transakciách so spriaznenými osobami. V takomto prípade audítor v súlade s ISA 705 (revidované znenie)<sup>22</sup> zváži dôsledky pre audit vrátane dôsledkov pre názor audítora v správe audítora.

A19. Podvodné finančné výkazníctvo často znamená, že manažment obchádza kontroly, ktoré sú inak zdanlivo účinné<sup>23</sup>. Riziko obchádzania kontrol manažmentom je väčšie, keď má manažment vzťahy predstavujúce rozhodujúci alebo podstatný vplyv u osôb, s ktorými účtovná jednotka uzatvára obchody, lebo tieto vzťahy môžu pre manažment znamenať väčšiu motiváciu na dopustenie sa podvodu a môžu mu k tomu poskytnúť lepšie príležitosti. Napríklad, finančné účasti manažmentu v niektorých spriaznených osobách môžu manažment podnietiť k obchádzaniu kontrol tým, že a) bude účtovnú jednotku riadiť proti jej záujmom s cieľom uzavrieť transakcie v prospech týchto osôb, alebo b) sa spolčí s takýmito osobami, prípadne bude ovládať ich konanie. Príklady možného podvodu zahŕňajú:

- vytvorenie fiktívnych podmienok transakcií so spriaznenými osobami s cieľom skresliť obchodné zdôvodnenie transakcií,
- zorganizovanie podvodného prevodu majetku z manažmentu alebo na manažment alebo na iné osoby za hodnoty značne vyššie alebo nižšie, než je trhovú hodnotu,
- vykonávanie zložitých transakcií so spriaznenými osobami, napríklad s účtovnými jednotkami na osobitné účely, štruktúrované s cieľom skresliť finančnú situáciu alebo finančné výsledky hospodárenia účtovnej jednotky.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A20. V menších účtovných jednotkách sú kontrolné činnosti pravdepodobne menej formálne a možno nemajú zdokumentované procesy na riešenie vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami. Vlastník – manažér môže niektoré riziká vyplývajúce z transakcií so spriaznenými osobami zmierniť, alebo ich prípadne zvýšiť aktívnou účasťou na všetkých hlavných aspektoch uvedených transakcií. Poznanie vzťahov a transakcií so spriaznenými stranami a prípadných kontrol zameraných na tieto vzťahy a transakcie môže audítor v prípade takýchto účtovných jednotiek získať na základe informácií, ktoré si vyžiada od manažmentu, v kombinácii s inými postupmi, ako napríklad pozorovaním činnosti manažmentu zameranej na dohľad a preverovanie, ako aj preskúmaním dostupnej relevantnej dokumentácie.

<sup>22</sup> ISA 705 (revidované znenie) „Modifikácie názoru v správe nezávislého audítora“.

<sup>23</sup> ISA 240, odseky 31 a A4.

Autorizácia a schválenie dôležitých transakcií a dohovorov [pozri: odsek 14 písm. b)]

A21. Autorizácia znamená, že primerane oprávnená osoba alebo osoby (či už manažment, osoby poverené spravovaním alebo akcionári účtovnej jednotky) dajú súhlas, aby účtovná jednotka uzavrela konkrétne transakcie v súlade s vopred stanovenými kritériami, či už na základe úsudku alebo nie. Schválenie znamená, že tieto osoby akceptujú transakcie, ktoré účtovná jednotka uzavrela, ako transakcie, ktoré splnili kritériá, na základe ktorých boli autorizované. Kontrolami, ktoré účtovná jednotka môže stanoviť na autorizovanie a schvaľovanie dôležitých transakcií a dohovorov so spriaznenými osobami alebo dôležitých transakcií a dohovorov mimo bežnej podnikateľskej činnosti, sú napríklad:

- monitorovanie kontrol na identifikáciu takýchto transakcií a dohovorov vyžadujúcich autorizáciu a schválenie,
- schválenie podmienok transakcií a dohovorov manažmentom, osobami poverenými spravovaním alebo, keď to je vhodné, akcionármi.

*Zachovávanie ostražitosťi v súvislosti s informáciami o spriaznených osobách pri preverovaní záznamov alebo dokumentov*

Záznamy alebo dokumenty, ktoré môže audítor preskúmať (pozri: odsek 15)

A22. Audítor môže počas auditu preskúmať záznamy alebo dokumenty, ktoré môžu poskytnúť informácie o vzťahoch a transakciách so spriaznenými osobami, napríklad:

- potvrdenia, ktoré audítor získal od tretích osôb (popri potvrdeniach od bánk a právnych poradcov),
- daňové priznania z dane z príjmu účtovnej jednotky,
- informácie, ktoré účtovná jednotka predložila regulačným orgánom,
- zoznamy akcionárov na identifikáciu hlavných akcionárov účtovnej jednotky,
- vyhlásenia manažmentu a osôb poverených spravovaním o konflikte záujmov,
- záznamy o finančných investíciách účtovnej jednotky a záznamy o jej dôchodkových plánoch,
- zmluvy a dohody s kľúčovým manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním,
- dôležité zmluvy a dohovory mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky,
- špecifické faktúry od odborných poradcov účtovnej jednotky a korešpondenciu s nimi,
- zmluvy o životnom poistení, ktoré účtovná jednotka uzavrela,
- dôležité zmluvy, ktoré účtovná jednotka počas účtovného obdobia opakovane uzavrela,
- správy interných audítorov,
- dokumenty súvisiace s materiálmi predkladanými regulačným orgánom pre cenné papiere (napríklad prospekty).

Dohovory, ktoré môžu naznačovať existenciu predtým neidentifikovaných alebo nezverejnených vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami.

A23. Dohovor znamená formálnu alebo neformálnu dohodu medzi účtovnou jednotkou a jednou alebo viacerými osobami s cieľom napríklad:

- vytvoriť pomocou vhodných prostriedkov alebo štruktúr obchodný vzťah,
- vykonať za špecifických podmienok určité druhy transakcií,
- poskytovať určené služby alebo finančnú podporu.

Dohovormi, ktoré môžu naznačovať existenciu vzťahov alebo transakcií so spriaznenými osobami, ktoré manažment v minulosti neidentifikoval alebo o nich audítora neinformoval, sú napríklad:

- účasť v nezaregistrovaných združeniach s inými osobami,
- dohody o poskytovaní služieb určitým osobám za podmienok mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky,
- záruky a garančné vzťahy.

Identifikácia dôležitých transakcií mimo bežnej podnikateľskej činnosti (pozri: odsek 16)

A24. Získanie ďalších informácií o dôležitých transakciách mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky audítorovi umožní vyhodnotiť, či potenciálne existujú faktory rizika podvodu a keď platný rámec finančného vykazovania stanovuje požiadavky týkajúce sa spriaznených osôb, identifikovať riziká významnej nesprávnosti.

A25. K transakciám mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky patria napríklad:

- zložité transakcie týkajúce sa vlastného imania, napríklad reštrukturalizácie alebo akvizície podnikov,
- transakcie so zahraničnými účtovnými jednotkami v jurisdikciách so slabými firemnými právnymi predpismi,
- bezodplatný prenájom priestorov alebo poskytovanie manažérskych služieb účtovnou jednotkou inej osobe,
- transakcie predstavujúce predaj s nezvyčajne vysokou zľavou alebo ziskom,
- transakcie s kruhovými dohovormi, napríklad predaj so záväzkom na spätné odkúpenie,
- transakcie na základe zmlúv, ktorých podmienky sa zmenia pred skončením platnosti.

Oboznámenie sa s charakterom dôležitých transakcií mimo bežnej podnikateľskej činnosti [pozri: odsek 16 písm. a)]

A26. Preskúmanie charakteru dôležitých transakcií mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky znamená získanie poznania obchodného zdôvodnenia transakcií a podmienok, za ktorých sa tieto transakcie uzavreli.

Preskúmanie možnej účasti spriaznených osôb [pozri: odsek 16 písm. b)]

A27. Spriaznená osoba môže byť účastníkom dôležitej transakcie mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky nielen tým, že transakciu priamo ovplyvní ako jedna z osôb zúčastnených na transakcii, ale aj nepriamo, vplyvom cez sprostredkovateľa. Takýto vplyv môže naznačovať prítomnosť faktora rizika podvodu.

*Poskytovanie informácií o spriaznených osobách v rámci tímu pracujúceho na zákazke* (pozri: odsek 17)

A28. Relevantnými informáciami o spriaznených osobách, ktoré si môžu poskytovať členovia tímu pracujúceho na zákazke, sú napríklad:

- totožnosť spriaznených osôb účtovnej jednotky,

- charakter vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami,
- dôležité alebo zložité vzťahy alebo transakcie so spriaznenými osobami, ktoré si môžu vyžadovať špeciálne zváženie v rámci auditu, najmä transakcie, na ktorých sa finančne podieľajú manažment alebo osoby poverené spravovaním.

### **Identifikácia a posúdenie rizík významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami**

*Faktory rizika podvodu súvisiace so spriaznenou osobou s dominantným vplyvom (pozri: odsek 19)*

A29. Dominantné riadenie jednou osobou alebo malou skupinou osôb bez kompenzačných kontrol predstavuje faktor rizika podvodu<sup>24</sup>. O dominantnom vplyve vyvíjanom spriaznenou osobou svedčia indikátory, ako napríklad skutočnosť, že:

- spriaznená osoba vetovala dôležité obchodné rozhodnutia, ktoré prijal manažment alebo osoby poverené spravovaním,
- dôležité transakcie sa predkladajú spriaznenej osobe na konečné schválenie,
- manažment a osoby poverené spravovaním málo alebo vôbec nediskutujú o obchodných návrhoch iniciovaných spriaznenou osobou,
- transakcie, na ktorých sa zúčastňuje spriaznená osoba (alebo blízky rodinný príslušník spriaznenej osoby), sa zriedkavo nezávisle preverujú a schvaľujú.

Dominantný vplyv môže existovať aj v niektorých prípadoch, keď mala spriaznená osoba vedúce postavenie pri zakladaní účtovnej jednotky a naďalej zohráva vedúcu rolu pri jej riadení.

A30. Keď sú prítomné ďalšie rizikové faktory, existencia spriaznenej osoby s dominantným vplyvom môže naznačovať závažné riziká významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu. Napríklad:

- nezvyčajne vysoká miera zmien v radoch vyššieho manažmentu alebo profesionálnych poradcov môže svedčiť o neetických alebo podvodných obchodných praktikách, ktoré majú za cieľ slúžiť spriazneným osobám,
- používanie obchodných sprostredkovateľov pri dôležitých transakciách, v prípade ktorých, ako sa zdá, neexistuje jasná obchodná opodstatnenosť, naznačuje, že spriaznená osoba môže byť zainteresovaná v takejto transakcii prostredníctvom ovládania uvedených sprostredkovateľov na podvodné účely,
- dôkaz o nadmernej účasti spriaznenej osoby na výbere účtovných pravidiel alebo stanovovaní dôležitých odhadov, prípadne neúmerný záujem o uvedené môžu naznačovať možnosť podvodného finančného vykazovania.

### **Reakcie na riziká významnej nesprávnosti súvisiacej so vzťahmi a transakciami so spriaznenými osobami (pozri: odsek 20)**

A31. Charakter, časové rozvrhnutie a rozsah ďalších audítorských postupov, ktoré môže audítor zvoliť ako reakciu na posúdené riziká významnej nesprávnosti

<sup>24</sup> ISA 240, príloha 1.



súvisiacej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami, závisia od charakteru týchto rizík a podmienok účtovnej jednotky<sup>25</sup>.

A32. Substantívnymi audítorskými postupmi, ktoré môže audítor vykonať, keď riziko, že manažment správne nezaúčtoval alebo nezverejnil špecifické transakcie so spriaznenými osobami v súlade s platným rámcom finančného vykazovania (z dôvodu podvodu alebo chyby), posúdil ako závažné, sú napríklad:

- potvrdenie alebo prediskutovanie špecifických aspektov transakcií so sprostredkovateľmi, napríklad s bankami, právnymi firmami, poskytovateľmi záruk alebo agentmi, keď to je realizovateľné a nezakazujú to zákon, predpis ani etické pravidlá,
- potvrdenie účelov, špecifických podmienok alebo súm transakcií so spriaznenými osobami (tento audítorský postup môže byť menej účinný, keď audítor usudzuje, že účtovná jednotka pravdepodobne ovplyvňuje odpovede spriaznených osôb pre audítora),
- keď to je možné, prečítať si finančné výkazy alebo iné relevantné finančné informácie spriaznených osôb, ak sú dostupné, v snahe získať dôkaz účtovania transakcií v účtovných záznamoch spriaznených osôb.

A33. Keď v dôsledku prítomnosti spriaznenej osoby s dominantným vplyvom posúdil audítor riziko významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu ako závažné, môže popri všeobecných požiadavkách ISA 240 vykonať napríklad aj nasledujúce postupy s cieľom oboznámiť sa s obchodnými vzťahmi, ktoré si táto spriaznená osoba mohla priamo či nepriamo vytvoriť s účtovnou jednotkou, a rozhodnúť o potrebe ďalších vhodných substantívnych audítorských postupov:

- získavanie informácií od manažmentu a osôb poverených spravovaním a diskusie s nimi,
- získavanie informácií od spriaznenej osoby,
- preskúmanie dôležitých zmlúv so spriaznenou osobou,
- vhodný prieskum súvislostí, napríklad pomocou internetu alebo špecifických externých databáz obsahujúcich obchodné informácie,
- previerka správ o nahlásení nekalých praktík zamestnancami, v prípade, že sa uchovávali.

A34. V závislosti od výsledkov postupov na posúdenie rizika môže audítor považovať za vhodné získať audítorské dôkazy bez testovania kontrol účtovnej jednotky zameraných na vzťahy a transakcie so spriaznenými osobami. Za určitých okolností však nemusí byť možné získať iba samotnými substantívnymi audítorskými postupmi dostatočné a vhodné audítorské dôkazy súvisiace s rizikami významnej nesprávnosti spojenej so vzťahmi a s transakciami so spriaznenými osobami. Napríklad, pri veľkom počte transakcií v rámci skupiny medzi účtovnou jednotkou a jej komponentmi a keď sa veľké množstvo informácií o týchto transakciách iniciuje, zaznamenáva, spracúva alebo vykazuje elektronicky v integrovanom systéme, audítor môže určiť, že nie je možné vypracovať účinné substantívne audítorské postupy, ktoré by samy osebe znížili na prijateľne nízku úroveň riziká významnej nesprávnosti spojenej s týmito transakciami. V takomto prípade sa od audítora vyžaduje, aby pri plnení požiadavky ISA 330, podľa ktorej má získať dostatočné a vhodné audítorské dôkazy o účinnom fungovaní relevantných kontrol<sup>26</sup>, otestoval kontroly účtovnej

<sup>25</sup> Bližšie usmernenie pre zváženie charakteru, časového rozvrhnutia a rozsahu ďalších audítorských postupov je uvedené v ISA 330. ISA 240 stanovuje požiadavky a poskytuje usmernenie vzhľadom na vhodné reakcie na posúdené riziká významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu.

<sup>26</sup> ISA 330, odsek 8 písm. b).

jednotky zamerané na úplnosť a presnosť zaznamenávania vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami.

*Identifikácia spriaznených osôb alebo dôležitých transakcií so spriaznenými osobami, ktoré ostali v minulosti neidentifikované alebo nezverejnené*

Informovanie tímu pracujúceho na zákazke o novo identifikovaných spriaznených osobách [pozri: odsek 22 písm. a)]

A35. Promptné informovanie o novo identifikovaných spriaznených osobách pomôže ostatným členom tímu pracujúceho na zákazke rozhodnúť, či táto informácia má vplyv na výsledky už zrealizovaných postupov na posúdenie rizík a záverov urobených na základe týchto postupov vrátane toho, či treba opätovne posúdiť riziká významnej nesprávnosti.

Substantívne postupy týkajúce sa novo identifikovaných spriaznených osôb alebo dôležitých transakcií so spriaznenými osobami [pozri: odsek 22 písm. c)]

A36. Substantívnymi audítorskými postupmi, ktoré môže audítor vykonať v súvislosti s novo identifikovanými spriaznenými osobami alebo dôležitými transakciami so spriaznenými osobami, sú napríklad:

- získavanie informácií o charaktere vzťahov medzi účtovnou jednotkou a novo identifikovanými spriaznenými osobami vrátane (keď to je vhodné a nezakazujú to zákon, predpis ani etické pravidlá) získavania informácií od osôb mimo účtovnej jednotky, u ktorých sa predpokladá, že majú značné poznatky o účtovnej jednotke a jej podnikateľskej činnosti, napríklad od právnych poradcov, hlavných sprostredkovateľov, najdôležitejších zástupcov, konzultantov, poskytovateľov záruk alebo iných blízkych obchodných partnerov;
- analýza účtovných záznamov transakcií s novo identifikovanými spriaznenými osobami. Jej vykonanie môžu uľahčiť audítorské techniky s použitím počítača,
- overenie podmienok novo identifikovaných transakcií so spriaznenými osobami a vyhodnotenie, či sa transakcie správne zaúčtovali a zverejnili v súlade s platným rámcom finančného vykazovania.

Zámerné nezverejnenie manažmentom [pozri: odsek 22 písm. e)]

A37. Požiadavky a usmernenie uvedené v ISA 240 týkajúce sa zodpovednosti audítora v súvislosti s podvodom pri audite finančných výkazov sú relevantné, keď sa zdá, že manažment zámerné audítora neinformoval o spriaznených osobách alebo o dôležitých transakciách so spriaznenými osobami. Audítor môže zvážiť aj potrebu opätovne vyhodnotiť spoľahlivosť odpovedí manažmentu na audítorove žiadosti o poskytnutie informácií a vyhlásení, ktoré manažment poskytol audítorovi.

*Identifikované dôležité transakcie so spriaznenými osobami mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky*

Vyhodnotenie obchodného zdôvodnenia dôležitých transakcií so spriaznenými osobami (pozri: odsek 23)

A38. Pri hodnotení obchodného zdôvodnenia dôležitej transakcie so spriaznenou osobou mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky môže audítor zvážiť:

- či transakcia:
  - je príliš zložitá (napríklad, môžu na nej byť zainteresované viaceré spriaznené osoby v rámci konsolidovanej skupiny),
  - má nezvyčajné obchodné podmienky, napríklad nezvyčajné ceny, úrokové sadzby, záruky a platobné podmienky,

- predstavuje transakciu, v prípade ktorej neexistuje zjavný logický obchodný dôvod na jej vznik,
- je transakciou, na ktorej sú zainteresované spriaznené osoby, ktoré neboli v minulosti identifikované,
- je spracovaná nezvyčajným spôsobom,
- či manažment prediskutoval charakter takejto transakcie a jej zaúčtovanie s osobami poverenými spravovaním,
- či manažment kladie väčší dôraz na konkrétny spôsob zaúčtovania namiesto toho, aby náležite zohľadnil ekonomickú stránku, ktorá tvorí podklad transakcie.

Keď sú vysvetlenia manažmentu významne nekonzistentné s podmienkami transakcie so spriaznenou osobou, od audítora sa v súlade s ISA 500<sup>27</sup> vyžaduje, aby zvážil spoľahlivosť vysvetlení manažmentu a vyhlásení poskytnutých vzhľadom na iné dôležité skutočnosti.

A39. Audítora sa tiež môže snažiť pochopiť obchodné zdôvodnenie takejto transakcie z hľadiska spriaznenej osoby, lebo mu to môže pomôcť lepšie pochopiť ekonomickú realitu transakcie a dôvod jej uskutočnenia. Obchodné zdôvodnenie z hľadiska spriaznenej osoby, ktoré, ako sa zdá, nezodpovedá charakteru jej podnikateľskej činnosti, môže predstavovať faktor rizika podvodu.

Autorizácia a schválenie dôležitých transakcií a dohôd [pozri: odsek 23 písm. b)]

A40. Autorizácia a schválenie dôležitých transakcií so spriaznenými osobami manažmentom, osobami poverenými spravovaním alebo, keď to je vhodné, akcionármi, v prípade, že sa tieto vymykajú bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky, môžu poskytnúť audítorské dôkazy, že boli v účtovnej jednotke riadne zvážené na zodpovedajúcich úrovniach a ich podmienky sa náležite premietli do finančných výkazov. Existencia transakcií takéhoto charakteru, ktoré sa uvedeným spôsobom neautorizovali a neschválili a na základe rozhovorov s manažmentom alebo osobami poverenými spravovaním pre ne neexistujú racionálne vysvetlenia, môže naznačovať riziká významnej nesprávnosti z dôvodu chyby alebo podvodu. Za takýchto okolností audítora možno bude musieť venovať pozornosť ďalším transakciám podobného charakteru. Samotná autorizácia a schválenie však nemusia stačiť na to, aby audítora dospel k záveru, či riziká významnej nesprávnosti z dôvodu podvodu neexistujú, lebo autorizácia a schválenie môžu byť neúčinné, keď sa spriaznené osoby spojili, alebo keď je účtovná jednotka pod dominantným vplyvom spriaznenej osoby.

Úvahy týkajúce sa menších účtovných jednotiek

A41. Menšia účtovná jednotka možno nebude mať rovnaké kontroly, ktoré poskytujú rozličné kompetenčné úrovne a úrovne schvaľovania, ktoré môžu existovať vo väčšej účtovnej jednotke. Pri audite menšej účtovnej jednotky sa preto audítora možno bude menej spoliehať na autorizáciu a schvaľovanie ako na audítorský dôkaz svedčiaci o opodstatnenosti dôležitých transakcií so spriaznenými osobami mimo bežnej podnikateľskej činnosti účtovnej jednotky. Namiesto toho môže audítora zvážiť vykonanie iných audítorských postupov, napríklad preskúmanie relevantných dokumentov, potvrdenie špecifických aspektov transakcií s relevantnými osobami, alebo pozorovanie zainteresovanosti vlastníka – manažéra na transakciách.

*Tvrdenia, že transakcie so spriaznenými osobami sa vykonali za rovnocenných podmienok, ako sú podmienky prevládajúce pri nezávislých transakciách (pozri: odsek 24)*

<sup>27</sup> ISA 500 „Audítorské dôkazy“, odsek 11.

- A42. Audítorské dôkazy o porovnaní ceny použitej pri transakcii so spriaznenou osobou s cenou pri podobnej nezávislej transakcii síce môžu byť ľahko dostupné, ale zvyčajne existujú praktické problémy obmedzujúce schopnosť audítora získať audítorské dôkazy, že všetky ostatné aspekty transakcie zodpovedajú aspektom nezávislej transakcie. Napríklad, aj keď by auditor dokázal potvrdiť, že sa pri transakcii so spriaznenou osobou uplatnila trhovú cena, nemusí sa dať potvrdiť, že ostatné podmienky transakcie (napríklad platobné podmienky, podmienené záväzky a špecifické poplatky) zodpovedajú podmienkam, na ktorých by sa normálne dohodli nezávislé zmluvné strany. Môže teda existovať riziko, že tvrdenie manažmentu, podľa ktorého sa transakcia so spriaznenou osobou uskutočnila za podmienok rovnocenných s podmienkami pri nezávislej transakcii, môže byť významne nesprávne.
- A43. Zostavenie finančných výkazov vyžaduje, aby manažment zdôvodnil tvrdenie, že transakcia so spriaznenou osobou sa uskutočnila za rovnocenných podmienok, ako sú podmienky prevládajúce pri nezávislých transakciách. Manažment môže svoje tvrdenie potvrdiť napríklad:
- porovnaním podmienok transakcie so spriaznenou osobou s podmienkami identickej alebo podobnej transakcie s jednou alebo viacerými osobami, ktoré nie sú spriaznenými osobami,
  - angažovaním externého experta, ktorého úlohou je určiť trhovú hodnotu a potvrdiť trhové podmienky transakcie,
  - porovnaním podmienok transakcie so známymi trhovými podmienkami všeobecne podobných transakcií na otvorenom trhu.
- A44. Vyhodnotenie zdôvodnenia manažmentu pre toto tvrdenie môže znamenať jednu alebo viaceré z týchto možností:
- zváženie vhodnosti procesu, ktorý manažment použil na dokladovanie svojho tvrdenia,
  - overenie zdroja interných alebo externých údajov podporujúcich tvrdenie a ich otestovanie s cieľom zistiť ich presnosť, úplnosť a relevantnosť,
  - vyhodnotenie primeranosti dôležitých predpokladov, na ktorých je tvrdenie založené.
- A45. Niektoré rámce finančného vykazovania vyžadujú zverejnenie transakcií so spriaznenými osobami, ktoré sa neuskutočnili za rovnocenných podmienok, ako sú podmienky prevládajúce pri nezávislých transakciách. Za takýchto okolností, ak manažment vo finančných výkazoch nezverejnil transakciu so spriaznenou stranou, môže existovať implicitné tvrdenie, že transakcia sa uskutočnila za rovnocenných podmienok, ako sú podmienky prevládajúce pri nezávislých transakciách.

### **Vyhodnotenie zaúčtovania a zverejnenia identifikovaných vzťahov a transakcií so spriaznenými osobami**

*Úvahy o významnosti pri posudzovaní nesprávností (pozri: odsek 25)*

- A46. ISA 450 vyžaduje, aby auditor pri hodnotení, či je nesprávnosť významná, zvážil veľkosť aj charakter nesprávnosti a konkrétne okolnosti, za ktorých nesprávnosť vznikla<sup>28</sup>. Dôležitosť transakcie pre používateľov finančných výkazov nemusí závisieť iba od zaúčtovanej sumy transakcie, ale aj od iných špecifických relevantných faktorov, napríklad od charakteru vzťahu so spriaznenou osobou.

<sup>28</sup> ISA 450 „Vyhodnotenie nesprávností zistených počas auditu“, odsek 11 písm. a). Odsek A21 v ISA 450 poskytuje usmernenie týkajúce sa okolností, ktoré môžu ovplyvniť vyhodnotenie nesprávností.

*Vyhodnotenie zverejnení o spriaznených osobách [pozri: odsek 25 písm. a)]*

A47. Vyhodnotenie zverejnení o spriaznených osobách v kontexte požiadaviek na zverejnenia podľa platného rámca finančného vykazovania znamená zvážiť, či sa fakty a okolnosti vzťahov a transakcií účtovnej jednotky so spriaznenými osobami správne zosumarizovali a prezentovali tak, aby boli zverejnenia zrozumiteľné. Zverejnenia o spriaznených osobách nemusia byť zrozumiteľné, ak:

- a) obchodné zdôvodnenie a vplyvy transakcií na finančné výkazy nie sú jasné, alebo sú nesprávne uvedené,
- b) nie sú správne zverejnené kľúčové podmienky alebo iné dôležité prvky transakcií nevyhnutné na ich pochopenie.

**Písomné vyhlásenia** (pozri: odsek 26)

A48. Vyžiadanie písomného vyhlásenia od osôb poverených spravovaním môže byť vhodné napríklad za takýchto okolností:

- keď schválili špecifické transakcie so spriaznenými osobami, ktoré a) významne ovplyvňujú finančné výkazy, alebo b) je na nich zainteresovaný manažment,
- keď audítorovi poskytli špecifické ústne vyhlásenia týkajúce sa detailov určitých transakcií so spriaznenými osobami,
- keď majú finančnú alebo inú účasť v spriaznených osobách alebo na transakciách so spriaznenými osobami.

A49. Audítor sa môže rozhodnúť, že si vyžiada aj písomné vyhlásenia o špecifických tvrdeniach, ktoré manažment možno urobil, napríklad vyhlásenie, že špecifické transakcie so spriaznenými osobami nezahŕňajú nezverejnené vedľajšie dohody.

**Informovanie osôb poverených spravovaním** (pozri: odsek 27)

A50. Informovanie o dôležitých záležitostiach, ktoré vzniknú počas auditu<sup>29</sup> v súvislosti so spriaznenými osobami účtovnej jednotky, pomáha audítorovi získať rovnaké chápanie charakteru týchto záležitostí a ich riešenia, ako majú osoby poverené spravovaním. Dôležitými záležitosťami týkajúcimi sa spriaznených osôb sú napríklad:

- skutočnosť, že manažment audítora neinformoval (zámerné alebo nie) o spriaznených osobách alebo dôležitých transakciách so spriaznenými osobami, ktoré by mohli upozorniť osoby poverené spravovaním na dôležité vzťahy alebo transakcie so spriaznenými osobami, o ktorých možno v minulosti nevedeli,
- identifikácia dôležitých transakcií so spriaznenými osobami, ktoré neboli správne autorizované a schválené, čo môže viesť k vzniku podozrenia na podvod,
- nesúhlas s manažmentom vzhľadom na zaúčtovanie a zverejnenie dôležitých transakcií so spriaznenými osobami v súlade s platným rámcom finančného vykazovania,
- nedodržanie platných zákonov alebo predpisov, ktoré zakazujú alebo obmedzujú špecifické druhy transakcií so spriaznenými osobami,
- ťažkosti pri identifikácii osoby, ktorá v konečnom dôsledku ovláda účtovnú jednotku.

<sup>29</sup> ISA 230, odsek A8 poskytuje ďalšie usmernenie týkajúce sa charakteru dôležitých záležitostí, ktoré vyvstanú počas auditu.