

Mednarodni standard revidiranja

MSR 550

POVEZANE STRANKE



**International Federation
of Accountants**

Ta MSR 550 – *Povezane stranke*, ki izvira iz Priročnika Mednarodnih standardov revidiranja in obvladovanja kakovosti, ki ga je izdal Odbor za mednarodne standarde revidiranja in dajanja zagotovil (International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB) pri Mednarodni zvezi računovodskih strokovnjakov (IFAC) aprila 2009 v angleščini, je prevedel v slovenščino Slovenski inštitut za revizijo decembra 2009 in se uporablja z dovoljenjem IFAC. Postopek prevajanja MSR 550 je ocenil IFAC, prevod pa je bil opravljen v skladu s »Prevajalskimi usmeritvami za prevajanje – Usmeritve za prevajanje in uporabo, ki jih je izdal IFAC«. Potrjeno besedilo MSR 550 je tisto, ki ga je IFAC objavil v angleščini.

© Avtorske pravice, povezane z MSR 550 (april 2009, december 2009), ima Mednarodna zveza računovodskih strokovnjakov (International Federation of Accountants, IFAC). Vse pravice pridržane.

This ISA 550, *Related Parties*, taken from the Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, published by the International Auditing and Assurance Standards Board of IFAC in April 2009 in the English language, has been translated into Slovenian by the Slovenian Institute of Auditors in December 2009, and is reproduced with the permission of IFAC. The process for translating ISA 550 was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement – Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC." The approved text of ISA 550 is that published by IFAC in the English language.

English language text of ISA 550 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Slovenian language text of ISA 550 © 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

IFAC Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, ISBN: 978-1-934778-92-7.

MEDNARODNI STANDARD REVIDIRANJA 550**POVEZANE STRANKE**

(Uporablja se pri revizijah računovodskih izkazov za obdobja, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.)

VSEBINA

	Odstavek
Uvod	
Področje tega MSR	1
Vrsta razmerij in poslov s povezanimi strankami	2
Revizorjeve naloge	3–7
Datum uveljavitve	8
Cilji	9
Opredelitev pojmov	10
Zahteve	
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	11–17
Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, povezanih z razmerji in posli s povezanimi strankami	18–19
Odzivi na tveganja pomembno napačne navedbe, povezana z razmerji in posli s povezanimi strankami	20–24
Ovrednotenje obračunavanja in razkrivanja ugotovljenih razmerij in poslov s povezanimi strankami	25
Pisne predstavitve	26
Obveščanje pristojnih za upravljanje	27
Dokumentacija	28

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Revizorjeve naloge	A1–A3
Opredelitev pojma povezana stranka	A4–A7
Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti	A8–A28
Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, povezanih z razmerji in posli s povezanimi strankami	A29–A30
Odzivi na tveganja pomembno napačne navedbe, povezana z razmerji in posli s povezanimi strankami	A31–A45
Ovrednotenje obračunavanja in razkrivanja ugotovljenih razmerij in poslov s povezanimi strankami	A46–A47
Pisne predstavitve	A48–A49
Obveščanje pristojnih za upravljanje	A50

Mednarodni standard revidiranja (MSR) 550 – *Povezane stranke* je treba brati v povezavi z MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*.

Uvod**Področje tega MSR**

1. Ta mednarodni standard revidiranja (MSR) obravnava revizorjeve naloge v zvezi z razmerji in transakcijami s povezanimi strankami pri reviziji računovodskih izkazov. Zlasti pa vključuje tudi navodila, kako je treba uporabljati prenovljen MSR 315¹, MSR 330² in MSR 240³ v zvezi s tveganji pomembno napačne navedbe, povezanimi z razmerji in posli s povezanimi strankami.

¹ MSR 315 (prenovljen) – *Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe s pomočjo poznavanja organizacije in njenega okolja*.

² MSR 330 – *Revizorjevi odzivi na ocenjena tveganja*.

³ MSR 240 – *Revizorjeve naloge, povezane z obravnavanjem prevar pri reviziji računovodskih izkazov*.

Vrsta razmerij in poslov s povezanimi strankami

2. Mnogi posli s povezanimi strankami se izvajajo v okviru rednega poslovanja. V takih okoliščinah pri njih tveganje pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih verjetno ni nič večje kot pri podobnih poslih z nepovezanimi strankami. Toda v nekaterih okoliščinah lahko narava razmerij in poslov s povezanimi strankami povzroči večja tveganja pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih kot posli z nepovezanimi strankami. Na primer:
 - Povezane stranke lahko poslujejo v okviru širokega in zapletenega razpona razmerij in organiziranosti, s tem pa je povezana tudi večja zapletenost poslov s povezanimi strankami.
 - Informacijski sistemi so lahko neučinkoviti pri prepoznavanju ali povzemanju poslov in neporavnanih saldov med organizacijo in njenimi povezanimi strankami.
 - Posli s povezanimi strankami se morda ne opravljajo po običajnih tržnih pogojih; nekateri posli s povezanimi strankami se na primer lahko izvedejo brez medsebojnega plačila.

Revizorjeve naloge

3. Ker povezane stranke niso neodvisne druga od druge, postavljajo mnogi okviri računovodskega poročanja posebne zahteve glede računovodenja in razkrivanja razmerij, poslov in saldov s povezanimi osebami, tako da uporabniki računovodskih izkazov lahko spoznajo njihovo naravo in dejanske ali morebitne vplive na računovodske izkaze. Kjer primeren okvir računovodskega poročanja postavlja take zahteve, mora revizor izvesti revizijske postopke, da prepozna, oceni in se odzove na tveganja pomembno napačne navedbe, ki izhajajo iz dejstva, da organizacija ni ustrezno obračunala ali razkrila razmerij, poslov ali saldov s povezanimi osebami, kot bi jih morala v skladu z zahtevami okvira računovodskega poročanja.
4. Tudi če primerni okvir računovodskega poročanja postavlja le minimalne zahteve ali ne postavlja sploh nobenih zahtev v zvezi s povezanimi strankami, mora revizor kljub temu dovolj dobro spoznati razmerja in posle organizacije s povezanimi

strankami, da lahko ugotovi, ali računovodski izkazi, kolikor nanje vplivajo taka razmerja in posli (Glej odstavek A1.),

- a) dosega merila za pošteno predstavitev (za okvire poštene predstavitve) (Glej odstavek A2.) ali
 - b) ne zavajajo (za okvire skladnosti) (Glej odstavek A3.).
5. Poleg tega je poznavanje razmerij in poslov organizacije s povezanimi strankami pomembno za revizorjevo oceno o prisotnosti enega ali več dejavnikov tveganja prevare, kot je to zahtevano v MSR 240,⁴ ker se prevare lahko enostavneje izvedejo prek povezanih strank.
6. Zaradi naravnih omejitev revizije je neizogibno tveganje, da nekatere pomembno napačne navedbe v računovodskih izkazih morda ne bodo odkrite, čeprav je revizija pravilno načrtovana in izvedena v skladu z MSR.⁵ V povezavi s povezanimi strankami so morebitni učinki naravnih omejitev na revizorjevo zmožnost, da odkrije pomembno napačne navedbe, večji iz razlogov, kot so:
- posloводство se morda ne zaveda obstoja vseh razmerij in poslov s povezanimi strankami, zlasti če primerni okvir računovodskega poročanja ne postavlja zahtev glede povezanih strank;
 - razmerja s povezanimi strankami lahko pomenijo več priložnosti za skrivne dogovore, prikrivanje ali prikrojevanje evidenc posloводства.
7. Načrtovanje in izvajanje revizije s poklicno nezaupljivostjo, kot to zahteva MSR 200,⁶ je zato v takem okolju še posebej pomembno glede na možnost nerazkritih razmerij in poslov s povezanimi strankami. Zahteve v tem MSR so zasnovane tako, da pomagajo revizorju pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe, povezanih z razmerji in posli s povezanimi strankami, in pri oblikovanju revizijskih postopkov, da se odzove na ocenjena tveganja.

⁴ MSR 240, odstavek 24.

⁵ MSR 200 – *Glavni cilji neodvisnega revizorja in izvajanje revizije v skladu z Mednarodnimi standardi revidiranja*, odstavek A52.

⁶ MSR 200, odstavek 15.

Datum uveljavitve

8. Ta MSR velja za revizije računovodskih izkazov obdobj, ki se začnejo 15. decembra 2009 ali kasneje.

Cilji

9. Revizorjevi cilji so:
- a) da ne glede na to, ali primeren okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank ali ne, dovolj dobro spozna razmerja in posle s povezanimi strankami, da lahko:
 - i) prepozna morebitne dejavnike tveganja prevare, ki izhajajo iz razmerij in poslov s povezanimi strankami in so pomembni za prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare, in
 - ii) na podlagi pridobljenih revizijskih dokazov ugotovi, ali računovodski izkazi, kolikor nanje vplivajo taka razmerja in posli:
 - a. dosegajo merila za pošteno predstavitev (za okvire poštene predstavitve) ali
 - b. ne zavajajo (za okvire skladnosti); in
 - b) poleg tega, kadar primerni okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank, pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tem, ali so bili razmerja in posli s povezanimi strankami ustrezno prepoznani, obračunani in razkriti v računovodskih izkazih v skladu z okvirom.

Opredelitev pojmov

10. Za namene MSR imajo izrazi naslednji pomen:
- a) Neodvisen posel – posel, ki je izpeljan v takih razmerah in pogojih, kot da poteka med voljnim kupcem in voljnim prodajalcem, ki nista povezana in delujeta neodvisno drug od drugega ter si prizadevata za svojo lastno največjo korist.
 - b) Povezana stranka – stranka, ki je ali: (Glej odstavke A4–A7.)

- i) povezana stranka, kot je opredeljena v primernem okviru računovodskega poročanja, ali
- ii) kadar primerni okvir računovodskega poročanja določa za povezane stranke minimalne zahteve ali sploh nobenih:
 - a. oseba ali druga organizacija, ki neposredno ali posredno prek enega posrednika ali več posrednikov nadzira organizacijo, ki poroča, ali ima bistven vpliv nanjo, ali
 - b. druga organizacija, ki jo organizacija, ki poroča, neposredno ali posredno prek enega ali več posrednikov nadzira ali ima bistven vpliv nanjo, ali
 - c. druga organizacija, ki je skupaj z organizacijo, ki poroča, pod skupnim nadzorom zaradi:
 - i. skupnega obvladujočega lastništva,
 - ii. lastnikov, ki so v ožjem sorodstvu, ali
 - iii. skupnega ključnega posloводства.

Vendar pa se organizacije, ki jih skupaj obvladuje država (na državni, pokrajinski ali lokalni ravni), ne štejejo za povezane stranke, razen če ne sodelujejo v pomembnih poslih ali v znatnem obsegu skupaj uporabljajo vire.

Zahteve

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

11. Kot del postopkov ocenjevanja tveganj in z njimi povezanih dejavnosti, ki jih mora revizor izvesti med revizijo glede na zahteve iz prenovljenega MSR 315 in MSR 240,⁷ izvede revizor revizijske postopke in z njimi povezane dejavnosti, določene v odstavkih 12–17, da pridobi informacije, pomembne za prepoznavanje tveganj pomembno napačne navedbe, povezanih z razmerji in posli s povezanimi strankami. (Glej odstavek A8.)

Poznavanje razmerij in poslov organizacije s povezanimi strankami

12. Razprava delovne skupine za posel, ki jo zahtevata prenovljeni MSR 315 in MSR 240,⁸ vključuje posebno proučevanje dovzetnosti računovodskih izkazov za pomembno napačno navedbo zaradi prevare ali napake, do katere bi lahko prišlo zaradi razmerij in poslov organizacije s povezanimi strankami. (Glej odstavek A9–A10.)
13. Revizor pri poslovanju poizve:
 - a) kdo so povezane stranke organizacije, vključno s spremembami glede na prejšnje obdobje (Glej odstavek A11–A14.),
 - b) kakšna so razmerja med organizacijo in temi povezanimi strankami, in
 - c) ali je organizacija v obdobju sklenila kake posle s temi povezanimi strankami, in če jih je, kakšne vrste poslov in s kakšnim namenom.
14. Revizor opravi poizvedbe pri poslovanju in drugih v organizaciji ter izvede še druge postopke ocenjevanja tveganj, ki so po njegovi oceni primerni, da se seznani z morebitnimi kontrolami, ki jih je vzpostavilo poslovanje, da: (Glej odstavke A15–A20.)

⁷ MSR 315 (prenovljen), odstavek 5; MSR 240, odstavek 16.

⁸ MSR 315 (prenovljen), odstavek 10; MSR 240, odstavek 15.

- a) prepozna, obračuna in razkrije razmerja in posle s povezanimi strankami v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja,
- b) odobri in potrdi pomembne posle in dogovore s povezanimi strankami (Glej odstavek A21.); in
- c) odobri in potrdi pomembne posle in dogovore zunaj rednega poslovanja.

Stalna pozornost na informacije o povezanih strankah pri pregledovanju zapisov ali dokumentov

15. Med revizijo je revizor pri pregledovanju zapisov, evidenc ali dokumentov ves čas pozoren na dogovore ali druge informacije, ki morda nakazujejo obstoj razmerij ali poslov s povezanimi strankami in jih poslovodstvo ni prej ugotovilo ali razkrilo revizorju. (Glej odstavka A22–A23.)

Za znake obstoja razmerij ali poslov s povezanimi strankami, ki jih poslovodstvo ni prej ugotovilo ali razkrilo revizorju, ta pregleda zlasti:

- a) bančna in pravna potrdila, pridobljena kot del revizorjevih postopkov,
 - b) zapisnike skupščin delničarjev in sestankov pristojnih za upravljanje in
 - c) take druge zapise, evidence ali dokumente, kot je po revizorjevi oceni v okoliščinah organizacije potrebno.
16. Če revizor pri izvajanju revizijskih postopkov, ki so zahtevani v odstavku 15, ali z drugimi revizijskimi postopki odkrije pomembne posle zunaj rednega poslovanja organizacije, poizve pri poslovodstvu: (Glej odstavka A24–A25.)
- a) kakšni so ti posli in (Glej odstavek A26.)
 - b) ali bi bile lahko vanje vpletene povezane stranke. (Glej odstavek A27.)

Izmenjava informacij o povezanih strankah v delovni skupini za posel

17. Revizor izmenja pomembne informacije, ki jih je pridobil o povezanih strankah organizacije, z drugimi člani delovne skupine za posel. (Glej odstavek A28.)

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, povezanih z razmerji in posli s povezanimi strankami

18. Pri izpolnjevanju zahteve prenovljenega MSR 315, da prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe,⁹ revizor prepozna in oceni tveganja pomembno napačne navedbe, povezana z razmerji in posli s povezanimi strankami, in odloči, ali so katera od teh tveganj bistvena tveganja. Pri tem odločanju revizor obravnava ugotovljene pomembne posle s povezanimi strankami zunaj rednega poslovanja organizacije kot posle, ki povzročajo bistvena tveganja.
19. Če revizor pri izvajanju postopkov ocenjevanja tveganj in z njimi povezanih dejavnosti v zvezi s povezanimi strankami prepozna dejavnike tveganja prevare (vključno z okoliščinami, ki se nanašajo na obstoj povezane stranke s prevladujočim vplivom), prouči take informacije tudi pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare v skladu z MSR 240. (Glej odstavke A6 in A29–A30.)

Odzivi na tveganja pomembno napačne navedbe, povezana z razmerji in posli s povezanimi strankami

20. Kot del zahteve MSR 330, da se mora revizor odzvati na ocenjena tveganja,¹⁰ revizor načrtuje in izvede nadaljnje revizijske postopke, da pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o ocenjenih tveganjih pomembno napačne navedbe, povezanih z razmerji in posli s povezanimi strankami. Med njimi so tudi revizijski postopki, zahtevani v odstavkih 21–24. (Glej odstavke A31–A34.)

Ugotovitev prej neugotovljenih ali nerazkritih povezanih strank ali bistvenih poslov s povezanimi strankami

21. Če revizor odkrije dogovore ali informacije, ki kažejo obstoj razmerij ali poslov s povezanimi strankami, ki jih poslovodstvo prej ni ugotovilo ali razkrilo revizorju, revizor odloči, ali osnovne okoliščine potrjujejo obstoj takih razmerij ali poslov.
22. Če odkrije povezane stranke ali bistvene posle s povezanimi strankami, ki jih poslovodstvo prej ni ugotovilo ali razkrilo revizorju, revizor:

⁹ MSR 315 (prenovljen), odstavek 25.

¹⁰ MSR 330, odstavka 5–6.

- a) takoj sporoči ustrezne informacije drugim članom delovne skupine za posel; (Glej odstavek A35.)
- b) kadar primeren okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank:
 - i) zahteva od posloводства, da ugotovi vse posle z novo odkritimi povezanimi strankami za revizorjevo nadaljnje ovrednotenje in
 - ii) poizve, zakaj kontrole organizacije nad razmerji in posli s povezanimi strankami niso omogočile ugotavljanja ali razkritja razmerij ali poslov s povezanimi strankami;
- c) izvede ustrezne revizijske postopke preizkušanja podatkov za take novo ugotovljene povezane stranke ali bistvene posle s povezanimi strankami; (Glej odstavek A36.)
- d) ponovno prouči tveganje, da utegnejo obstajati še druge povezane stranke ali bistveni posli s povezanimi strankami, ki jih posloводство prej ni ugotovilo ali razkrilo revizorju, in po potrebi izvede dodatne revizijske postopke; in
- e) če se zdi, da je bilo nerazkritje posloводства namerno (in zato kaže tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare), ovrednoti vplive tega na revizijo. (Glej odstavek A37.)

Ugotovljeni bistveni posli s povezanimi strankami zunaj rednega poslovanja organizacije

23. Za ugotovljene bistvene posle s povezanimi strankami zunaj rednega poslovanja organizacije revizor:
- a) pregleda osnovne pogodbe ali dogovore, če obstajajo, in oceni:
 - i) ali poslovna logika (ali dejstvo, da je ni) nakazuje, da so bili posli morda sklenjeni z namenom prevarantskega računovodskega poročanja ali zakrivanja poneverbe sredstev;¹¹ (Glej odstavka A38–A39.)

¹¹ MSR 240, odstavek 32(c).

- ii) ali so pogoji poslov skladni s pojasnili posloводства; in
- iii) ali so posli ustrezno obračunani in razkriti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja; in
- b) pridobi revizijske dokaze, da so bili posli ustrezno odobreni in potrjeni. (Glej odstavka A40–A41.)

Uradne trditve, da so bili posli s povezanimi strankami izvedeni pod enakimi pogoji, kot pretežno veljajo pri neodvisnem poslu

24. Če je posloводство v računovodskih izkazih navedlo uradno trditev, da je bil posel s povezano stranko izveden pod enakimi pogoji, kot prevladujejo pri neodvisnem poslu, pridobi revizor zadostne in ustrezne revizijske dokaze o tej uradni trditvi. (Glej odstavke A42–A45.)

Ovrednotenje obračunavanja in razkrivanja ugotovljenih razmerij in poslov s povezanimi strankami

25. Pri oblikovanju mnenja o računovodskih izkazih v skladu z MSR 700,¹² revizor oceni: (Glej odstavek A46.)
- a) ali so bila ugotovljena razmerja in posli s povezanimi strankami ustrezno obračunani in razkriti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja in (Glej odstavek A47.)
 - b) ali vplivi razmerij in poslov s povezanimi strankami:
 - i) preprečujejo, da bi računovodski izkazi dosegli merila za pošteno predstavitev (za okvire poštene predstavitve) ali
 - ii) povzročijo, da so računovodski izkazi zavajajoči (za okvire skladnosti).

Pisne predstavitve

26. Kadar primeren okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank, revizor pridobi pisne predstavitve od

¹² MSR 700 (prenovljen) – *Oblikovanje mnenja in poročanje o računovodskih izkazih*, odstavki 10–15.

posloводства, in kjer je to primerno, pristojnih za upravljanje, da:
(Glej odstavka A48–A49.)

- a) so razkrili revizorju obstoj povezanih strank organizacije in vsa razmerja in posle s povezanimi strankami, ki jih poznajo, in
- b) so bili taki razmerja in posli ustrezno obračunani in razkriti v skladu z zahtevami okvira računovodskega poročanja.

Obveščanje pristojnih za upravljanje

27. Če niso vsi pristojni za upravljanje vključeni v poslovanje organizacije,¹³ revizor obvesti pristojne za upravljanje o pomembnih zadevah, ki so se med revizijo pokazale v zvezi s povezanimi strankami organizacije. (Glej odstavek A50.)

Dokumentacija

28. Revizor vključi v revizijsko dokumentacijo imena ugotovljenih povezanih strank in naravo razmerij s povezanimi strankami.¹⁴

Uporaba in drugo pojasnjevalno gradivo

Revizorjeve naloge

Okviri računovodskega poročanja, ki postavljajo minimalne zahteve glede povezanih strank (Glej odstavek 4.)

- A1. Primeren okvir računovodskega poročanja, ki postavlja minimalne zahteve glede povezanih strank, opredeljuje pomen povezane stranke, toda ta opredelitev pojma zajema bistveno ožje področje kot opredelitev istega pojma v odstavku 10(b)(ii) tega MSR, tako da bi zahteva za razkrivanje razmerij in poslov s povezanimi strankami po okviru računovodskega poročanja veljala za bistveno manj razmerij in poslov s povezanimi strankami glede na ta MSR.

¹³ MSR 260 (prenovljen) – *Obveščanje pristojnih za upravljanje*, odstavek 13.

¹⁴ MSR 230 – *Revizijska dokumentacija*, odstavki 8–11 in A6.

Okviri poštene predstavitve (Glej odstavek 4(a).)

- A2. V okolju okvira poštene predstavitve¹⁵ lahko razmerja in posli s povezanimi strankami povzročijo, da računovodski izkazi ne dosežejo meril poštene predstavitve, če se na primer ekonomska stvarnost takih razmerij in poslov ne kaže ustrezno v računovodskih izkazih. Meril poštene predstavitve na primer ni mogoče doseči, če je prodaja premoženja organizacije obvladujočemu delničarju po ceni nad ali pod pošteno tržno vrednostjo obračunana kot posel, ki organizaciji prinaša dobiček ali izgubo, dejansko pa je to morda kapitalski vložek ali vračilo kapitala ali izplačilo dividende.

Okviri skladnosti (Glej odstavek 4(b).)

- A3. V okolju okvira skladnosti je od posebnih okoliščin revizijskega posla odvisno, ali razmerja in posli s povezanimi strankami povzročijo, da so računovodski izkazi zavajajoči, kot je to obravnavano v prenovljenem MSR 700. Celo kadar je na primer nerazkritje poslov s povezanimi strankami v računovodskih izkazih v skladu z okvirom in ustreznim zakonom ali drugim predpisom, bi bili računovodski izkazi lahko zavajajoči, če organizacija bistven del svojih prihodkov pridobiva iz poslov s povezanimi strankami, in to dejstvo ni razkrito. Vendar pa bo revizor zelo redko presodil, da so računovodski izkazi, ki so pripravljeni in predstavljeni v skladu z okvirom skladnosti, zavajajoči, če se je v skladu z MSR 210¹⁶ odločil, da je ta okvir sprejemljiv.¹⁷

Opredelitev pojma povezana stranka (Glej odstavek 10(b).)

- A4. Mnogi okviri računovodskega poročanja obravnavajo koncepta kontroliranja in bistvenega vpliva. Čeprav pri razpravah o teh konceptih morda uporabljajo različne izraze, ju na splošno razložijo takole:
- a) kontroliranje je moč upravljanja finančnih in poslovnih

¹⁵ MSR 200, odstavek 13(a), opredeljuje pomen pojmov okvira poštene predstavitve in okvira skladnosti.

¹⁶ MSR 210 – *Dogovarjanje o pogojih za revizijske posle*, odstavek 6(a).

¹⁷ MSR 700 (prenovljen), odstavek A12.

usmeritev organizacije, tako da njene dejavnosti prinašajo koristi, in

- b) bistveni vpliv (ki ga je mogoče pridobiti z lastništvom deležev, po zakonu ali s pogodbo) je moč sodelovanja pri odločitvah o finančnih in poslovnih usmeritvah organizacije, ne pa tudi nadzor nad temi usmeritvami.

A5. Prisotnost nadzora ali bistvenega vpliva se kaže v razmerjih, kot so:

- a) neposredni ali posredni lastniški deleži ali druge finančne naložbe v organizaciji;
- b) neposredni ali posredni lastniški deleži organizacije ali njene finančne naložbe v drugih organizacijah;
- c) biti eden od pristojnih za upravljanje ali član ključnega posloводства (to je med tistimi člani posloводства, ki imajo pristojnost in odgovornost za načrtovanje, usmerjanje in nadziranje dejavnosti organizacije);
- d) biti ožji družinski član katerekoli osebe iz pododstavka (c);
- e) imeti pomembno poslovno razmerje s katerokoli osebo iz pododstavka (c).

Povezane stranke s prevladujočim vplivom

A6. Povezane stranke zaradi svoje zmožnosti, da izvajajo kontroliranje ali bistven vpliv, lahko uveljavljajo prevladujoč vpliv na organizacijo ali njeno posloводство. Proučevanje takega ravnanja je pomembno pri prepoznavanju in ocenjevanju tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare, kot je podrobneje razloženo v odstavkih A29–A30.

Organizacije za posebne namene kot povezane stranke

A7. V nekaterih okoliščinah je povezana stranka organizacije lahko tudi organizacija za poseben namen,¹⁸ ker jo organizacija lahko v bistvu obvladuje, pa čeprav ima le majhen kapitalski delež ali celo nima nobenega kapitalskega deleža v organizaciji za poseben namen.

¹⁸ MSR 315 (prenovljen), odstavka A26–A27, vsebuje navodilo glede organizacije za poseben namen.

Postopki ocenjevanja tveganj in z njimi povezane dejavnosti

Tveganja pomembno napačne navedbe, povezana z razmerji in posli s povezanimi strankami (Glej odstavek 11.)

Upoštevanje posebnosti organizacij javnega sektorja

- A8. Na naloge revizorja javnega sektorja glede razmerij in poslov s povezanimi strankami lahko vpliva revizijsko pooblastilo ali obveznosti do organizacij javnega sektorja na podlagi zakona, predpisa ali drugega pravnega akta. Zato naloge revizorja javnega sektorja morda ne bodo omejene le na obravnavanje tveganj pomembno napačne navedbe, povezanih z razmerji in posli s povezanimi strankami, ampak lahko vključujejo širšo odgovornost obravnavanja tveganj neupoštevanja zakona, predpisa in drugega pravnega akta, ki urejajo organizacije javnega sektorja in določajo posebne zahteve za vodenje poslov s povezanimi strankami. Poleg tega mora revizor javnega sektorja morda upoštevati zahteve računovodskega poročanja javnega sektorja za razmerja in posle s povezanimi strankami, ki se lahko razlikujejo od zahtev v zasebnem sektorju.

Poznavanje razmerij in poslov organizacije s povezanimi strankami

Razprava med člani delovne skupine za posel (Glej odstavek 12.)

- A9. Zadeve, ki se lahko obravnavajo v razpravi med člani delovne skupine za posel, so med drugim:
- vrsta in obseg razmerij in poslov organizacije s povezanimi strankami (na primer z uporabo revizorjevih evidenc ugotovljenih povezanih strank, ki jih posodobi po vsaki reviziji);
 - poudarek, da je pomembno ves čas revizije ohranjati poklicno nezaupljivost glede možnosti za pomembno napačno navedbo, povezano z razmerji in posli s povezanimi strankami;
 - okoliščine ali razmere v organizaciji, ki lahko nakazujejo obstoj razmerij ali poslov s povezanimi strankami, ki jih poslovodstvo ni ugotovilo ali razkrilo revizorju (na primer zapletena organizacijska struktura, uporaba organizacij za posebne namene za zunajbilančne posle ali neustrezen informacijski sistem);

- evidence ali dokumenti, ki lahko nakazujejo obstoj razmerij ali poslov s povezanimi strankami;
- pomembnost, ki jo poslovodstvo in pristojni za upravljanje pripisujejo ugotavljanju, ustreznemu obračunavanju in razkrivanju razmerij in poslov s povezanimi strankami (če primeren okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank), in s tem povezano tveganje, da se poslovodstvo izogne ustreznim kontrolam.

A10. Poleg tega lahko razprava v zvezi s prevaro vključuje poseben razmislek o tem, kako so povezane stranke lahko vpletene v prevaro. Na primer:

- kako je mogoče uporabiti organizacije za posebne namene, ki jih obvladuje poslovodstvo, za lažje uravnavanje dobičkov;
- kako bi bil možen dogovor o poslih med organizacijo in znanim poslovnim partnerjem ključnega člana poslovodstva, da bi olajšal poneverbo sredstev organizacije.

Podatki o povezanih strankah organizacije (Glej odstavke 13(a).)

A11. Kjer primeren okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank, bodo informacije za prepoznavnost povezanih strank organizacije verjetno poslovodstvu takoj na voljo, saj bodo morali informacijski sistemi organizacije evidentirati, obdelati in povzeti razmerja in posle s povezanimi strankami, da bo organizacija lahko izpolnjevala zahteve okvira za obračunavanje in razkrivanje. Zato bo poslovodstvo verjetno imelo izčrpen seznam povezanih strank in spremembe glede na prejšnje obdobje. Pri ponavljajočih se revizijskih poslih zagotavljajo poizvedbe podlago za primerjavo informacij, ki jih predloži poslovodstvo, z revizorjevimi evidencami povezanih strank, zabeleženimi ob prejšnjih revizijah.

A12. Kjer pa okvir računovodskega poročanja ne postavlja zahtev glede povezanih strank, organizacija morda ne bo imela vzpostavljenih takih informacijskih sistemov. V takih okoliščinah je mogoče, da poslovodstvo morda ne ve za vse povezane stranke. Ne glede na to pa zahteva po poizvedbah iz

odstavka 13 še vedno velja, ker poslovodstvo utegne vedeti za stranke, ki ustrezajo opredelitvi pojma povezana stranka iz tega MSR. Toda v takem primeru bodo revizorjeve poizvedbe glede podatkov za prepoznavnost povezanih strank organizacije verjetno del revizorjevih postopkov ocenjevanja tveganj in z njimi povezanih dejavnosti, izvedenih v skladu s prenovljenim MSR 315 z namenom pridobitve informacij o:

- lastništvu organizacije in upravljaljskih strukturah,
- vrstah dejanskih in načrtovanih naložb organizacije, in
- načinu zgradbe organizacije in njenega financiranja.

V posebnem primeru razmerij skupnega nadzora, kjer je poslovodstvo bolj verjetno seznanjeno s takimi razmerji, če so za organizacijo bistvenega ekonomskega pomena, bodo revizorjeve poizvedbe verjetno uspešnejše, če bodo usmerjene na vprašanje, ali so stranke, s katerimi se organizacija povezuje v bistvenih poslih ali s katerimi si v znatni meri deli skupna sredstva, povezane stranke.

A13. V povezavi z revizijo skupine MSR 600 zahteva, da delovna skupina za revizijo konsolidacije vsakemu revizorju sestavnega dela priskrbi seznam povezanih strank, ki ga je pripravilo poslovodstvo skupine, in vseh drugih povezanih strank, ki so poznane delovni skupini za revizijo konsolidacije.¹⁹ Kadar je organizacija sestavni del skupine, so te informacije koristna podlaga za revizorjeve poizvedbe pri poslovodstvu glede podatkov o povezanih strankah organizacije.

A14. Revizor lahko pridobi nekaj informacij o obstoju povezanih strank organizacije tudi ob poizvedbah pri poslovodstvu med razgovori o sprejetju ali ohranjanju revizijskega posla.

Kontrole organizacije nad razmerji in posli s povezanimi strankami (Glej odstavek 14.)

A15. Drugi v organizaciji so tisti, za katere revizor oceni, da verjetno poznajo razmerja in posle s povezanimi strankami organizacije in kontrole organizacije nad takimi razmerji in posli. To so med drugim, kolikor niso del poslovodstva:

¹⁹ MSR 600 – *Posebne presoje – Revizije računovodskih izkazov skupin (vključno z delom revizorjev sestavnih delov)*, odstavek 40(e).

- pristojni za upravljanje,
- osebje, ki lahko začne, obdeluje ali evidentira posle, ki so bistveni in hkrati zunaj rednega poslovanja organizacije, ter tisti, ki nadzorujejo ali spremljajo tako osebje,
- notranja revizija;
- pravni svetovalci, zaposleni v organizaciji, in
- zaposleni, zadolžen za poslovno etiko, ali njemu ustrezna oseba.

A16. Revizija se izvaja pod predpostavko, da so poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje potrdili in razumejo, da so odgovorni za pripravo računovodskih izkazov v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja, vključno z njihovo pošteno predstavitvijo, kjer je to ustrezno, in za tako notranje kontroliranje, kot ga poslovodstvo, in kjer je to primerno, pristojni za upravljanje določijo kot potrebno, da je omogočena priprava računovodskih izkazov brez pomembno napačne navedbe zaradi prevare ali napake.²⁰ Glede na to mora poslovodstvo ob nadzoru pristojnih za upravljanje, tam kjer okvir postavlja zahteve glede povezanih strank, za pripravo računovodskih izkazov vzpostaviti, uveljaviti in vzdrževati ustrezne kontrole nad razmerji in posli s povezanimi strankami, tako da so ti prepoznani ter ustrezno obračunani in razkriti v skladu z okvirom. V svoji nadzorni vlogi pristojni za upravljanje spremljajo, kako poslovodstvo opravlja svojo nalogo v zvezi s temi kontrolami. Ne glede na to, kakšne zahteve postavlja okvir glede povezanih strank, lahko pristojni za upravljanje v svoji nadzorni vlogi pridobijo od poslovodstva informacije, ki jim omogočajo razumeti naravo in poslovno utemeljenost razmerij in poslov organizacije s povezanimi strankami.

A17. Pri izpolnjevanju zahteve prenovljenega MSR 315, da spozna okolje kontroliranja,²¹ revizor lahko prouči značilnosti okolja kontroliranja, ki so pomembne za zmanjševanje tveganj

²⁰ MSR 200, odstavek A2.

²¹ MSR 315 (prenovljen), odstavek 14.

pomembno napačne navedbe, povezanih z razmerji in posli s povezanimi strankami, kot so:

- etični kodeksi organizacije, s katerimi je osebje organizacije ustrezno seznanjeno in ki se izvajajo ter urejajo okoliščine, v katerih organizacija lahko sklepa posebne vrste poslov s povezanimi strankami;
- usmeritve in postopki za odkrito in pravočasno razkrivanje interesov, ki jih imajo poslovodstvo in pristojni za upravljanje pri poslih s povezanimi strankami;
- dodelitev odgovornosti v organizaciji za prepoznavanje, evidentiranje, povzemanje in razkrivanje poslov s povezanimi strankami;
- pravočasno razkrivanje in razprava med poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje o bistvenih poslih s povezanimi strankami zunaj rednega poslovanja organizacije, vključno z vprašanjem, ali so pristojni za upravljanje ustrezno preverili poslovno utemeljenost takih poslov (na primer s posvetovanjem z zunanjimi strokovnimi svetovalci);
- jasne smernice za odobritev poslov s povezanimi strankami, pri katerih gre lahko za dejansko ali dozdevno navzkrižje interesov, kot je na primer odobritev s strani pododbora pristojnih za upravljanje, ki ga sestavljajo posamezniki, neodvisni od poslovodstva;
- redni pregledi s strani notranje revizije, kjer je to primerno;
- vnaprejšnje delovanje poslovodstva, da se razrešijo vprašanja razkrivanja povezanih strank, kot je posvetovanje z revizorjem ali zunanjim pravnim svetovalcem;
- uvedene usmeritve in postopki za opozarjanje na nepravilnosti, kjer je to primerno.

A18. Kontrole nad razmerji in posli s povezanimi strankami so v nekaterih organizacijah morda pomanjkljive ali jih sploh ni zaradi številnih razlogov, kot so:

- poslovodstvo pripisuje malo pomembnosti prepoznavanju in razkrivanju razmerij in poslov s povezanimi strankami;
- pristojni za upravljanje ne izvajajo ustreznega nadzora;
- take kontrole se namerno ne upoštevajo, ker razkritja povezanih strank lahko razkrijejo informacije, ki so po oceni poslovodstva občutljive, kot je na primer obstoj poslov, v katere so vpleteni družinski člani poslovodstva;
- poslovodstvo ni dovolj seznanjeno z zahtevami primerne okvira računovodskega poročanja glede povezanih strank;
- primerni okvir računovodskega poročanja ne zahteva razkritja.

Kadar so take kontrole neuspešne ali jih sploh ni, revizor morda ne bo mogel pridobiti zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov o razmerjih in poslih s povezanimi strankami. V takem primeru bi revizor v skladu s prenovljenim MSR 705²² proučil, kako to vpliva na revizijo in na mnenje v revizorjevem poročilu.

A19. Prevarantsko računovodsko poročanje pogosto vključuje poslovodsko izogibanje kontrolam, ki sicer, kot je videti, uspešno delujejo.²³ Tveganje, da se poslovodstvo izogiba kontrolam, je večje, če je poslovodstvo vpleteno v razmerja, ki vključujejo nadzor nad strankami ali bistven vpliv na stranke, s katerimi organizacija posluje, ker taka razmerja lahko ponujajo poslovodstvu več spodbud in priložnosti za prevare. Finančne naložbe poslovodstva v nekaterih povezanih strankah so lahko na primer spodbuda poslovodstvu, da se izogne kontrolam, tako da (a) usmeri organizacijo, da v nasprotju s svojimi interesi sklepa posle v korist teh strank, ali (b) se skrivno dogovarja s temi strankami ali nadzira in usmerja njihova dejanja. Primeri možnih prevar so med drugim:

- ustvarjanje navideznih pogojev poslov s povezanimi

²² MSR 705 (prenovljen) – *Prilagoditve mnenja v poročilu neodvisnega revizorja*.

²³ MSR 240, odstavek 31 in A4.

strankami z namenom, da se napačno prikažejo poslovni razlogi za te posle;

- prevarantsko organiziranje prenosa sredstev posloводства ali drugih ali posloводства ali drugim za zneske, ki so bistveno nad ali pod tržno vrednostjo;
- vključevanje v zapletene posle s povezanimi strankami, kot so organizacije za posebne namene, ki so strukturirani tako, da nepravilno predstavijo finančno stanje ali finančno uspešnost organizacije.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

A20. Dejavnosti kontroliranja so v manjših organizacijah verjetno manj uradne in manjše organizacije morda nimajo dokumentiranih postopkov za obravnavanje razmerij in poslov s povezanimi strankami. Lastnik – poslovođa lahko zmanjša nekatera tveganja, ki izhajajo iz poslov s povezanimi strankami, ali pa lahko ta tveganja tudi poveča z dejavnim vključevanjem v vse glavne vidike poslov. Pri takih organizacijah utegne revizor spoznati razmerja in posle s povezanimi strankami in vse morebitne kontrole nad njimi s poizvedovanjem pri poslovodu skupaj z drugimi postopki, kot so opazovanje dejavnosti nadziranja in pregledovanja s strani posloводства in pregled razpoložljive ustrezne dokumentacije.

Odobritev in potrditev pomembnih poslov in dogovorov (Glej odstavek 14(b).)

A21. Odobritev pomeni, da stranka ali stranke v okviru ustreznega organa (posloводства, pristojnih za upravljanje ali delničarjev organizacije) dajo dovoljenje, da organizacija lahko sklene posebne posle v skladu z vnaprej določenimi sodili, ki zahtevajo posebno presojo ali pa so popolnoma nedvoumna. Potrditev pa pomeni, da so te stranke sprejele posle, ki jih je sklenila organizacija, ker so ustrezali sodilom, na podlagi katerih je bila dana odobritev. Primeri kontrol, ki jih je organizacija morda vzpostavila za odobritev in potrditev pomembnih poslov in dogovorov s povezanimi strankami ali pomembnih poslov in dogovorov zunaj rednega poslovanja, vključujejo:

- spremljevalne kontrole, da se prepoznajo taki posli in

dogovori za odobritev in potrditev,

- potrditev pogojev poslov in dogovorov s strani posloводства, pristojnih za upravljanje ali, kjer je to primerno, delničarjev.

Stalna pozornost na informacije o povezanih strankah pri pregledovanju zapisov, evidenc ali dokumentov

Zapisi, evidence ali dokumenti, ki jih revizor lahko pregleda (Glej odstavek 15.)

A22. Med revizijo lahko revizor pregleda zapise, evidence ali dokumente, iz katerih lahko dobi informacije o razmerjih in poslih s povezanimi strankami, na primer:

- potrdila tretjih strank, ki jih je pridobil revizor (poleg bančnih in pravnih potrdil),
- davčne obračune organizacije,
- informacije, ki jih organizacija dostavlja regulativnim organom,
- delniške knjige, da prepozna glavne delničarje organizacije,
- izjave posloводства in pristojnih za upravljanje glede navzkrižja interesov,
- evidence organizacije o naložbah in njenih pokojninskih načrtih,
- pogodbe in dogovore s ključnimi člani posloводства ali pristojnimi za upravljanje,
- bistvene pogodbe in dogovore zunaj rednega poslovanja organizacije,
- posebne račune in dopisovanje strokovnih sodelavcev organizacije,
- police življenjskega zavarovanja, ki jih je sklenila organizacija,
- pomembne pogodbe, ki jih je organizacija v obdobju obnovila,
- poročila notranje revizije,

- dokumente, povezane z vlogami organizacije pri regulativnem organu za vrednostne papirje (na primer prospekte),
- dogovore, ki utegnejo kazati na obstoj prej neugotovljenih ali nerazkritih razmerij ali poslov s povezanimi strankami.

A23. Dogovor vključuje uraden ali neuraden sporazum med organizacijo in eno ali več drugih strank za namene, kot so:

- ustanovitev poslovnega razmerja prek ustreznih nosilcev ali organizacijskih oblik,
- opravljanje določenih vrst poslov po posebnih pogojih,
- zagotavljanje določenih storitev ali finančne podpore.

Primeri dogovorov, ki utegnejo kazati na obstoj razmerij ali poslov s povezanimi strankami, ki jih poslovodstvo prej ni ugotovilo ali razkrilo revizorju, so med drugim:

- udeležnost v neregistriranem partnerstvu z drugimi strankami,
- dogovori o opravljanju storitev za nekatere stranke po pogojih, ki so zunaj rednega poslovanja organizacije,
- garancije in poroštvena razmerja.

Ugotavljanje bistvenih poslov zunaj rednega poslovanja (Glej odstavek 16.)

A24. Pridobivanje nadaljnjih informacij o bistvenih poslih zunaj rednega poslovanja organizacije omogoča revizorju, da oceni, ali so prisotni morebitni dejavniki tveganja prevare, in kadar primeren okvir računovodskega poročanja postavlja zahteve glede povezanih strank, da prepozna tveganja pomembno napačne navedbe.

A25. Primeri poslov zunaj rednega poslovanja organizacije so med drugim lahko:

- zapleteni kapitalski posli, kot so prestrukturiranja ali prevzemi podjetij,
- posli s podjetji v tujih državah s šibko podjetniško zakonodajo,
- oddaja poslovnih prostorov v najem ali opravljanje poslovodnih storitev s strani organizacije za drugo stranko

brez plačila,

- prodajni posli z neobičajno velikimi popusti ali donosi,
- posli s krožnimi dogovori, na primer prodaje z zavezo ponovnega odkupa,
- posli po pogodbah, pri katerih se pogoji spremenijo pred potekom veljavnosti.

Poznavanje narave bistvenih poslov zunaj rednega poslovanja (Glej odstavek 16(a).)

A26. Poizvedovanje o naravi bistvenih poslov zunaj rednega poslovanja organizacije vključuje spoznavanje poslovnih razlogov za posle in pogojev, po katerih so bili ti posli sklenjeni.

Poizvedovanje o tem, ali bi bile lahko vpletene povezane stranke (Glej odstavek 16(b).)

A27. Povezana stranka bi bila lahko vpletena v bistven posel zunaj rednega poslovanja organizacije ne samo z neposrednim vplivom na posel kot stranka v poslu, ampak tudi s posrednim vplivanjem na posel prek posrednika. Tako vplivanje lahko kaže prisotnost dejavnika tveganja prevare.

Izmenjava informacij o povezanih strankah v delovni skupini za posel (Glej odstavek 17.)

A28. Pomembne informacije o povezanih strankah, ki jih lahko skupaj uporabljajo člani delovne skupine za posel, vključujejo na primer informacije o:

- osnovnih podatkih povezanih strank organizacije,
- vrsti razmerij in poslov s povezanimi strankami,
- bistvenih ali zapletenih razmerjih ali poslih s povezanimi strankami, ki jih je morda treba pri reviziji posebej proučiti, zlasti o poslih, v katere so finančno vpleteni poslovodstvo ali pristojni za upravljanje.

Prepoznavanje in ocenjevanje tveganj pomembno napačne navedbe, povezanih z razmerji in posli s povezanimi strankami

Dejavniki tveganja prevare, povezani s povezano stranko s prevladujočim vplivom (Glej odstavek 19.)

A29. Prevlada posamezne osebe ali majhne skupine v poslovodstvu brez kontrol, ki bi uravnotežile vplive, je dejavnik tveganja prevare.²⁴ Kazalci prevladujočega vpliva, ki ga ima povezana stranka, so na primer:

- povezana stranka je zavrnila bistvene poslovne odločitve poslovodstva ali pristojnih za upravljanje;
- bistveni posli so predloženi povezani stranki v končno potrditev;
- med poslovodstvom in pristojnimi za upravljanje je malo ali ni nič razprave o poslovnih predlogih, ki jih je dala povezana stranka;
- posli, v katere je vpletena povezana stranka (ali ožji družinski član povezane stranke), so redko neodvisno pregledani in potrjeni.

Prevladujoč vpliv lahko obstaja tudi v nekaterih primerih, ko je imela povezana stranka vodilno vlogo pri ustanavljanju organizacije in ima še vedno vodilno vlogo pri poslovođenju organizacije.

A30. Če so prisotni še drugi dejavniki tveganja, lahko obstoj povezane stranke s prevladujočim vplivom nakazuje bistvena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare. Na primer:

- neobičajno pogosto menjavanje vodilnih članov poslovodstva ali strokovnih svetovalcev je lahko znak neetične ali prevarantske poslovne prakse, ki služi namenom povezane stranke;
- uporaba poslovnih posrednikov za bistvene posle, za katere se zdi, da ni jasnih poslovno utemeljenih razlogov, lahko nakazuje, da bi povezana stranka lahko imela korist pri takih poslih prek nadzora teh posrednikov za prevarantske

²⁴ MSR 240, Dodatek 1.

namene;

- dokazi o pretiranem sodelovanju povezane stranke pri izbiranju računovodskih usmeritev ali določanju bistvenih ocen ali o njenem pretiranem ukvarjanju s temi zadevami lahko kažejo možnost prevarantskega računovodskega poročanja.

Odzivi na tveganja pomembno napačne navedbe, povezana z razmerji in posli s povezanimi strankami (Glej odstavek 20.)

A31. Vrsta, čas in obseg nadaljnjih revizijskih postopkov, ki jih revizor lahko izbere, da se odzove na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe, povezana z razmerji in posli s povezanimi strankami, so odvisni od vrste teh tveganj v okoliščinah organizacije.²⁵

A32. Primeri revizijskih postopkov preizkušanja podatkov, ki jih revizor lahko izvede, kadar je ocenil bistveno tveganje, da poslovanje ni ustrezno obračunalo ali razkrilo določenih poslov s povezanimi strankami v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja (zaradi prevare ali napake), vključujejo:

- potrjevanje posebnih vidikov poslov ali razgovor o njih s posredniki, kot so banke, odvetniške družbe, garanti ali zastopniki, kadar je to izvedljivo in ni prepovedano po zakonu, drugem predpisu ali etičnih pravilih;
- potrjevanje namenov, posebnih pogojev ali zneskov poslov s povezanimi strankami (ta revizijski postopek utegne biti manj uspešen, kadar revizor presodi, da bo organizacija verjetno vplivala na povezane stranke pri njihovih odgovorih revizorju);
- kadar je to primerno, prebiranje računovodskih izkazov ali drugih ustreznih računovodskih informacij povezanih strank, če so na voljo, za zbiranje dokazov o knjiženju poslov v računovodskih evidencah povezanih strank.

²⁵ MSR 330 vsebuje nadaljnja navodila o upoštevanju vrste, časa in obsega nadaljnjih revizijskih postopkov. MSR 240 postavlja zahteve in daje navodila za ustrezne odzive na ocenjena tveganja pomembno napačne navedbe zaradi prevare.

A33. Če je revizor ocenil, da je bistveno tveganje pomembno napačne navedbe zaradi prevare posledica prisotnosti povezane stranke s prevladujočim vplivom, lahko z namenom, da spozna poslovna razmerja, ki jih je taka povezana stranka morda neposredno ali posredno vzpostavila z organizacijo, in odloči, ali je treba izvesti še nadaljnje ustrezne revizijske postopke preizkušanja podatkov, izvede poleg splošnih zahtev po MSR 240 še v nadaljevanju navedene revizijske postopke:

- poizvedovanja pri poslovodstvu in pristojnih za upravljanje in razgovore z njimi,
- poizvedovanja pri povezani stranki,
- pregled bistvenih pogodb s povezano stranko,
- ustrezno raziskavo ozadja, na primer po medmrežju ali posebnih zunanjih podatkovnih bazah poslovnih informacij,
- pregled poročil, s katerimi zaposleni opozarjajo na nepravilnosti, kjer se taka poročila hranijo.

A34. Glede na izide revizorjevih postopkov ocenjevanja tveganj lahko revizor oceni, da je primerno pridobiti revizijske dokaze brez preizkušanja kontrol organizacije nad razmerji in posli s povezanimi strankami. V nekaterih okoliščinah pa zadostnih in ustreznih revizijskih dokazov v zvezi s tveganji pomembno napačne navedbe, povezanimi z razmerji in posli s povezanimi strankami, morda ne bo mogoče pridobiti samo z revizijskimi postopki preizkušanja podatkov. Kadar je na primer v skupini veliko poslov med organizacijo in njenimi sestavnimi deli in je zaznana, evidentirana, obdelana ali elektronsko vnesena v integrirani sistem bistvena količina informacij o teh poslih, lahko revizor odloči, da ni mogoče zasnovati učinkovitih revizijskih postopkov preizkušanja podatkov, ki bi že sami zase zmanjšali tveganja pomembno napačne navedbe, povezana s temi posli, na sprejemljivo nizko raven. V takem primeru mora revizor, da izpolni zahtevo MSR 330 in pridobi zadostne in ustrezne revizijske dokaze o uspešnosti delovanja ustreznih kontrol,²⁶ preizkusiti kontrole organizacije nad

²⁶ MSR 330, odstavek 8(b).

popolnostjo in točnostjo evidentiranja razmerij in poslov s povezanimi strankami.

Ugotovitev prej neugotovljenih ali nerazkritih povezanih strank ali bistvenih poslov s povezanimi strankami

Sporočanje informacij o novo ugotovljenih povezanih strankah delovni skupini za posel (Glej odstavek 22(a).)

A35. Takojšnje obveščanje drugih članov delovne skupine za posel o vseh novo ugotovljenih povezanih strankah jim pomaga pri odločanju, ali te informacije vplivajo na izide že izvedenih postopkov ocenjevanja tveganj in na sklepe, sprejete na njihovi podlagi, vključno z odločitvijo, ali je treba ponovno oceniti tveganja pomembno napačne navedbe.

Postopki preizkušanja podatkov za novo ugotovljene povezane stranke ali bistvene posle s povezanimi strankami (Glej odstavek 22(c).)

A36. Primeri revizijskih postopkov preizkušanja podatkov, ki jih revizor lahko izvede v zvezi z novo ugotovljenimi povezanimi strankami ali pomembnimi posli s povezanimi strankami, vključujejo:

- poizvedovanje o naravi razmerij organizacije z novo ugotovljenimi povezanimi strankami, kar vključuje (kadar je to primerno in ni prepovedano z zakonom, drugim predpisom ali etičnimi pravili) tudi poizvedovanje pri strankah zunaj organizacije, za katere revizor predpostavlja, da poznajo bistvo organizacije in njenega poslovanja, kot so pravni svetovalci, glavni zastopniki, večji predstavniki, svetovalci, garanti ali drugi tesni poslovni partnerji;
- analiziranje računovodskih evidenc za posle z novo ugotovljenimi povezanimi strankami; izvajanje takih analiz je lahko lažje z uporabo računalniško podprtih revizijskih tehnik;
- preverjanje pogojev novo ugotovljenih poslov s povezanimi strankami in ocenjevanje, ali so bili ti posli ustrezno obračunani in razkriti v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja.

Namerno nerazkritje s strani posloводства (Glej odstavek 22(e).)

A37. Zahteve in navodilo v MSR 240 glede revizorjevih nalog v zvezi s prevaro pri reviziji računovodskih izkazov so pomembni, kadar se

zdi, da poslovodstvo revizorju namerno ni razkrilo povezanih strank ali pomembnih poslov s povezanimi strankami. Revizor utegne tudi razmisliti, ali je treba ponovno ovrednotiti zanesljivost odgovorov poslovodstva na revizorjeve poizvedbe in predstavitve poslovodstva revizorju.

Ugotovljeni bistveni posli s povezanimi strankami zunaj rednega poslovanja organizacije

Ovrednotenje poslovnih razlogov za bistvene posle s povezanimi strankami (Glej odstavek 23.)

A38. Pri ovrednotenju poslovnih razlogov za bistven posel s povezano stranko zunaj rednega poslovanja organizacije utegne revizor presoјati o naslednjem:

- ali je posel:
 - pretirano zapleten (vključuje na primer lahko večkratno povezane stranke v konsolidirani skupini),
 - z neobičajnimi poslovnimi pogoji, kot so neobičajne cene, obrestne mere, garancije in pogoji vračila,
 - brez očitnega logičnega poslovnega razloga za njegov obstoj,
 - sklenjen s prej neugotovljenimi povezanimi strankami,
 - obdelan na neobičajen način;
- ali je poslovodstvo razpravljalo o vrsti in načinu obračunavanja takega posla s pristojnimi za upravljanje;
- ali poslovodstvo bolj poudarja določen način računovodskega obravnavanja, namesto da bi namenilo ustrezno pozornost osnovni ekonomiki posla.

Če so pojasnila poslovodstva bistveno neskladna s pogoji posla s povezano stranko, mora revizor v skladu z MSR 500²⁷ proučiti zanesljivost pojasnil in predstavitev poslovodstva tudi o drugih bistvenih zadevah.

²⁷ MSR 500 – *Revizijski dokazi*, odstavek 11.

- A39. Revizor lahko poskuša spoznati poslovne razloge takega posla tudi z vidika povezane stranke, ker mu to lahko pomaga bolje spoznati ekonomsko stvarnost posla in razloge za njegovo izvedbo. Poslovni razlogi z vidika povezane stranke, ki so videti neskladni z naravo njenega poslovanja, lahko predstavljajo dejavnik tveganja prevare.

Odobritev in potrditev bistvenih poslov s povezanimi strankami (Glej odstavek 23(b).)

- A40. Odobritev in potrditev bistvenih poslov s povezanimi strankami zunaj rednega poslovanja organizacije s strani posloводства, pristojnih za upravljanje ali delničarjev, kjer je to primerno, lahko zagotavljata revizijske dokaze, da so bili ti posli skrbno premišljeni na ustreznih ravneh v organizaciji in da se njihovi pogoji ustrezno odražajo v računovodskih izkazih. Če so bili sklenjeni tovrstni posli, za katere nista bili zahtevani taki odobritev in potrditev, in če v razgovorih s poslovodstvom ali pristojnimi za upravljanje revizor zanje ni dobil logičnih razlag, je to lahko znamenje tveganja pomembno napačne navedbe zaradi napake ali prevare. V takih okoliščinah mora biti revizor pozoren tudi na druge posle podobne vrste. Vendar pa odobritev in potrditev sami po sebi morda ne bosta zadostni za sklepanje o tem, ali res ni tveganj pomembno napačne navedbe zaradi prevare, ker sta odobritev in potrditev lahko neučinkoviti, če so bili sklenjeni prikriti dogovori med povezanimi strankami ali če je organizacija pod prevladujočim vplivom povezane stranke.

Upoštevanje posebnosti manjših organizacij

- A41. Manjša organizacija morda nima enakih kontrol, ki jih zagotavljajo različne ravni odobritve in potrditve poslov, kot so verjetne v večji organizaciji. Zato se revizor pri revidiranju manjše organizacije lahko manj zanese na odobritev in potrditev za zagotavljanje revizijskih dokazov glede veljavnosti bistvenih poslov s povezanimi strankami zunaj rednega poslovanja organizacije. Namesto tega utegne revizor razmisliti o izvajanju drugih revizijskih postopkov, kot so pregledovanje ustreznih dokumentov, potrjevanje določenih vidikov poslov pri ustreznih strankah ali opazovanje lastnika – poslovodje in njegovega vključevanja v posle.

Uradne trditve, da so bili posli s povezanimi strankami izvedeni po enakih pogojih, kot pretežno veljajo pri neodvisnem poslu (Glej odstavek 24.)

- A42. Čeprav so revizijski dokazi o primerljivosti cene posla s povezano stranko s ceno podobnega neodvisnega posla lahko hitro na voljo, se v praksi praviloma pokažejo težave, ki omejujejo zmožnost revizorja, da pridobi revizijske dokaze o tem, da so vsi drugi vidiki posla enaki tistim iz neodvisnega posla. Čeprav revizor na primer morda lahko potrdi, da je bil posel s povezano stranko izveden po tržni ceni, utegne biti neizvedljivo potrditi, ali so drugi pogoji posla (kot so kreditni pogoji, nepredvideni izdatki in posebni obračunani stroški) enakovredni tistim, kot bi bili običajno dogovorjeni med neodvisnimi strankami. Zato lahko obstaja tveganje, da je uradna trditev posloводства, da je posel s povezano stranko izveden po enakih pogojih, kot pretežno veljajo pri neodvisnem poslu, lahko pomembno napačna.
- A43. Priprava računovodskih izkazov zahteva od posloводства, da z dokazi podpre uradno trditev, da je posel s povezano stranko izveden po enakih pogojih, kot pretežno veljajo pri neodvisnem poslu. Podpora posloводства za uradno trditev lahko vključuje:
- primerjavo pogojev posla s povezano stranko s pogoji enakega ali podobnega posla z eno ali več nepovezanimi strankami;
 - najetje zunanje veščake, da določi tržno vrednost in potrdi tržne pogoje za posel;
 - primerjavo pogojev posla z znanimi tržnimi pogoji za posle, ki so mu v osnovi podobni, na prostem trgu.
- A44. Ovrednotenje podpore posloводства za to uradno trditev lahko vključuje eno ali več od naslednjih dejanj:
- proučitev ustreznosti postopkov, s katerimi posloводство podpira uradno trditev;
 - preverjanje in potrditev vira notranjih ali zunanjih podatkov, ki podpirajo uradno trditev, in preizkus podatkov, da se določijo njihova točnost, popolnost in ustreznost;

- ovrednotenje sprejemljivosti vseh bistvenih predpostavk, na katerih temelji uradna trditev.

A45. Nekateri okviri računovodskega poročanja zahtevajo razkritje poslov s povezanimi strankami, ki niso izvedeni po pogojih, ki prevladujejo pri neodvisnih poslih. Če v takih okoliščinah posloводство ni razkrilo posla s povezano stranko v računovodskih izkazih, je lahko v tem vsebovana posredna uradna trditev, da je posel izveden po enakih pogojih, kot pretežno veljajo pri neodvisnem poslu.

Ovrednotenje obračunavanja in razkrivanja ugotovljenih razmerij in poslov s povezanimi strankami

Upoštevanje pomembnosti pri ovrednotenju napačnih navedb (Glej odstavek 25.)

A46. MSR 450 zahteva, da revizor pri ovrednotenju, ali gre za pomembno napačno navedbo ali ne, upošteva velikost in vrsto napačne navedbe in posebne okoliščine njenega nastanka.²⁸ Bistvenost posla za uporabnike računovodskih izkazov morda ni odvisna le od evidentiranega zneska posla, ampak tudi od drugih ustreznih posebnih dejavnikov, kot je na primer vrsta razmerja s povezano stranko.

Ovrednotenje razkritij glede povezanih strank (Glej odstavek 25(a).)

A47. Ovrednotenje razkritij glede povezanih strank v povezavi z zahtevami po razkritjih v primernem okviru računovodskega poročanja pomeni proučitev, ali so bila dejstva in okoliščine razmerij in poslov organizacije s povezanimi strankami ustrezno povzeti in predstavljeni, tako da so razkritja razumljiva. Razkritja poslov s povezanimi strankami utegnejo biti nerazumljiva, če:

- a) so poslovni razlogi in učinki poslov na računovodske izkaze nejasni ali napačno navedeni ali
- b) ključni roki, pogoji ali druge pomembne sestavine poslov,

²⁸ MSR 450 – *Ovrednotenje med revizijo ugotovljenih napačnih navedb*, odstavek 11(a). Odstavek A16 iz MSR 450 vsebuje navodilo o okoliščinah, ki lahko vplivajo na ovrednotenje napačne navedbe.

potrebne za njihovo poznavanje, niso ustrezno razkrite.

Pisne predstavitve (Glej odstavek 26.)

A48. Okoliščine, v katerih utegne biti primerno pridobiti od pristojnih za upravljanje pisne predstavitve, vključujejo primere, ko:

- so pristojni za upravljanje potrdili posebne posle s povezanimi strankami, ki (a) pomembno vplivajo na računovodske izkaze ali (b) v katere je vpleteno posloводство;
- so pristojni za upravljanje dali revizorju posebne ustne predstavitve o podrobnostih nekaterih poslov s povezanimi strankami;
- imajo pristojni za upravljanje finančne ali druge interese v povezanih strankah ali pri poslih s povezanimi strankami.

A49. Revizor se lahko odloči tudi, da pridobi pisne predstavitve za morebitne posebne uradne trditve posloводства, kot je na primer predstavitev, da pri posebnih poslih s povezanimi strankami ni nobenih nerazkritih postranskih dogovorov.

Obveščanje pristojnih za upravljanje (Glej odstavek 27.)

A50. Obveščanje o pomembnih zadevah, ki so se med revizijo²⁹ pokazale v zvezi s povezanimi strankami organizacije, pomaga revizorju, da s pristojnimi za upravljanje vzpostavi skupno razumevanje narave in rešitve teh zadev. Primeri bistvenih zadev v zvezi s povezanimi strankami vključujejo:

- nerazkritje (namerno ali ne) povezanih strank ali pomembnih poslov s povezanimi strankami revizorju s strani posloводства, kar lahko opozori pristojne za upravljanje na bistvene razmerja in posle s povezanimi strankami, za katere prej morda niso niti vedeli;
- ugotavljanje bistvenih poslov s povezanimi strankami, ki niso bili ustrezno odobreni in potrjeni, kar lahko vzbudi sum prevare;

²⁹ MSR 230, odstavek A8, vsebuje nadaljnje navodilo o naravi bistvenih zadev, ki se pokažejo med revizijo.

- nesoglasje s poslovodstvom glede obračunavanja in razkrivanja bistvenih poslov s povezanimi strankami v skladu s primernim okvirom računovodskega poročanja;
- neupoštevanje ustreznih zakonov ali drugih predpisov, ki prepovedujejo ali omejujejo posebne vrste poslov s povezanimi strankami;
- težave pri prepoznavanju stranke, ki dejansko obvladuje organizacijo.