

**MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÝ STANDARD
ISA 550**

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

(Účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009
nebo po tomto datu)

OBSAH

	Odstavec
Úvod	
Předmět standardu	1
Povaha vztahů a transakcí se spřízněnými stranami	2
Povinnosti auditora	3 – 7
Datum účinnosti.....	8
Cíle	9
Definice	10
Požadavky	
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti.....	11 – 17
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami	18 – 19
Reakce na rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami	20 – 24
Vyhodnocení účtování o identifikovaných vztazích a transakcích se spřízněnými stranami a zveřejnění údajů o nich.....	25
Písemná prohlášení.....	26
Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením.....	27
Dokumentace	28
Aplikační a vysvětlující část	
Povinnosti auditora.....	A1 – A3
Definice spřízněné strany.....	A4 – A7
Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti.....	A8 – A28
Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami	A29 – A30
Reakce na rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami.....	A31 – A45
Vyhodnocení účtování o identifikovaných vztazích a transakcích se spřízněnými stranami a zveřejnění údajů o nich.....	A46 – A47

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

Písemná prohlášení.....	A48 – A49
Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením.....	A50

Mezinárodní auditorský standard (ISA) 550 „Spřízněné strany“ je nutné chápat v kontextu ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“.

Úvod

Předmět standardu

1. Tento mezinárodní auditorský standard (ISA) upravuje povinnosti auditora související se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami při provádění auditu účetní závěrky. Konkrétně standard popisuje způsob, jakým mají být uplatňovány ISA 315¹, ISA 330² a ISA 240³ ve vztahu k rizikům významné (materiální) nesprávnosti v souvislosti se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami.

Povaha vztahů a transakcí se spřízněnými stranami

2. Mnoho transakcí se spřízněnými stranami probíhá v rámci běžné obchodní činnosti. V takovém případě nemusejí být spojeny s významnějším rizikem významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce než podobné transakce s nespřízněnými stranami. Povaha vztahů a transakcí se spřízněnými stranami však za určitých okolností může vést ke vzniku vyššího rizika významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěrce než u transakcí s nespřízněnými stranami. Např.:
 - spřízněné strany mohou být zapojeny do velkého počtu nejrůznějších vztahů a struktur, což odpovídajícím způsobem zvyšuje složitost transakcí se spřízněnými stranami,
 - informační systémy nemusejí být schopny identifikovat či sumarizovat transakce a nevyrovnané zůstatky mezi účetní jednotkou a jejími spřízněnými stranami,
 - transakce se spřízněnými stranami nemusejí být prováděny za běžných tržních podmínek, např. některé transakce se spřízněnými stranami mohou být uskutečňovány bez vzájemného plnění.

Povinnosti auditora

3. Vzhledem k tomu, že spřízněné strany na sobě nejsou nezávislé, vymezuje řada rámců účetního výkaznictví konkrétní požadavky na účtování a zveřejnění vztahů, transakcí a zůstatků týkajících se spřízněných osob, aby se tak uživatelé účetních závěrek mohli seznámit s povahou těchto vztahů, transakcí a zůstatků a s jejich skutečným nebo možným vlivem na účetní závěrku. Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví takové požadavky vymezuje, je auditor odpovědný za provedení auditorských postupů sloužících k identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti vyplývajících ze skutečnosti, že účetní jednotka vztahy a transakce se spřízněnými stranami nebo příslušné zůstatky správně nezaúčtovala a nezveřejnila v souladu s požadavky rámce a na tato rizika v souladu s ním nereagovala.
4. I v případě, že příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje minimální požadavky týkající se spřízněných stran nebo nevymezuje v souvislosti s nimi požadavky žádné, musí se auditor seznámit se vztahy a transakcemi účetní jednotky se spřízněnými stranami v míře dostatečné k tomu, aby byl schopen dojít k závěru, zda účetní závěrka s ohledem na případný vliv těchto vztahů a transakcí: (viz odstavec A1)
 - (a) podává věrný obraz skutečnosti (u rámců věrného zobrazení) nebo (viz odstavec A2)

¹ ISA 315 „Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti na základě znalosti účetní jednotky a jejího prostředí“.

² ISA 330 „Reakce auditora na vyhodnocená rizika“.

³ ISA 240 „Postupy auditorů související s podvody při auditu účetní závěrky“.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- (b) není zavádějící (u rámců dodržení požadavků). (viz odstavec A3)
5. Seznámení se vztahy a transakcemi účetní jednotky se spřízněnými stranami je také důležité pro auditorovo posouzení toho, zda je přítomen jeden či více faktorů rizika podvodu, jak to požaduje ISA 240⁴, protože podvod může být mnohem jednodušší spáchat prostřednictvím spřízněných stran.
6. Vzhledem k vlastním omezením auditu, která vyplývají z jeho podstaty, existuje nevyhnutelné riziko, že některé významné (materiální) nesprávnosti v účetní závěre nemusejí být odhaleny i přesto, že je audit řádně naplánován a proveden v souladu se standardy ISA⁵. V kontextu spřízněných stran jsou případné dopady přirozených omezení na auditorovu schopnost odhalit významné (materiální) nesprávnosti ještě větší, mimo jiné z následujících důvodů:
- vedení si nemusí být vědomo existence všech vztahů a transakcí se spřízněnými stranami, zejména v případě, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví nevynechává požadavky týkající se spřízněných stran,
 - vztahy se spřízněnými stranami mohou nabízet více příležitostí pro vedení k uzavírání tajných dohod, k zatajování skutečností nebo manipulaci.
7. Plánování a provádění auditu s profesním skepticismem dle požadavků ISA 200⁶ je tudíž v této spojitosti a s ohledem na možnost neodhalení vztahů a transakcí se spřízněnými stranami velmi důležité. Cílem požadavků uvedených v tomto standardu je pomoci auditorovi při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a při navrhování auditorských postupů v reakci na vyhodnocená rizika.

Datum účinnosti

8. Tento standard je účinný pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosincem 2009 nebo po tomto datu.

Cíle

9. Cílem auditora je:
- (a) seznámit se se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, a to bez ohledu na skutečnost, zda příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, v míře dostatečné k tomu, aby byl auditor schopen:
- (i) rozpoznat případné faktory rizika podvodu vyplývající ze vztahů a transakcí se spřízněnými stranami, které jsou relevantní pro identifikaci a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem, a
 - (ii) dojít k závěru založenému na získaných důkazních informacích, zda účetní závěrka s ohledem na případný vliv těchto vztahů a transakcí:
 - a. podává věrný obraz skutečnosti (u rámců věrného zobrazení) nebo
 - b. není zavádějící (u rámců dodržení požadavků),

⁴ ISA 240, odstavec 24.

⁵ ISA 200 „Obecné cíle nezávislého auditora a provádění auditu v souladu s mezinárodními auditorskými standardy“, odstavce A51 – A52.

⁶ ISA 200, odstavec 15

- (b) a v případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, získat dostatečné a vhodné důkazní informace o tom, zda vztahy a transakce se spřízněnými stranami byly správně identifikovány, zaúčtovány a zveřejněny v účetní závěrce v souladu s rámcem.

Definice

10. Pro účely standardů ISA mají následující termíny níže uvedený význam:
- (a) transakce za obvyklých tržních podmínek – transakce realizovaná za podmínek, které by si mezi sebou dohodli kupující a prodávající, kteří jsou ochotni transakci uzavřít a nejsou spřízněni, jednájí nezávisle na sobě a hájí své vlastní zájmy,
- (b) spřízněná strana – strana, která: (viz odstavce A4 – A7)
- (i) je spřízněnou stranou definovanou v příslušném rámci účetního výkaznictví, nebo
- (ii) v případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje minimální požadavky týkající se spřízněných stran nebo nevymezuje v souvislosti s nimi požadavky žádné:
- osoba nebo jiná účetní jednotka, která vykazující účetní jednotku ovládá nebo v ní má podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků,
 - jiná účetní jednotka, kterou vykazující jednotka ovládá nebo v ní uplatňuje podstatný vliv, a to přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více prostředníků nebo
 - jiná účetní jednotka, která je ovládána společně s vykazující účetní jednotkou tím, že tyto jednotky mají:
 - tutéž ovládající osobu,
 - vlastníky, kteří jsou blízkými rodinnými příslušníky, nebo
 - společné klíčové členy vedení.
- Účetní jednotky, které spoluovládá stát (tzn. státní, regionální či místní samospráva), ovšem nejsou považovány za spřízněné, pokud mezi sebou nerealizují významné transakce nebo se významným způsobem nedělí o zdroje.

Požadavky

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

11. Auditor je povinen provést v rámci postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností, které po něm během auditu požadují ISA 315 a ISA 240⁷, auditorské postupy a související činnosti popsané v odstavcích 12 – 17 s cílem získat informace důležité k identifikování rizik významné (materiální) nesprávnosti, která souvisejí se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami. (viz odstavec A8)

Porozumění vztahům a transakcím účetní jednotky se spřízněnými stranami

⁷ ISA 315, odstavec 5, a ISA 240, odstavec 16.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

12. Během diskuze v rámci týmu provádějícího zakázku, které požadují ISA 315 a ISA 240⁸, musí být posouzena náchylnost účetní závěrky k významné (materiální) nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, které mohly vyplynout ze vztahů nebo transakcí účetní jednotky se spřízněnými stranami. (viz odstavce A9 – A10)
13. Auditor je povinen dotazováním vedení zjistit:
 - (a) totožnost spřízněných stran účetní jednotky, včetně změn oproti předchozímu období, (viz odstavce A11 – A14)
 - (b) povahu vztahů mezi účetní jednotkou a těmito spřízněnými stranami, a
 - (c) to, zda účetní jednotka uzavřela s těmito spřízněnými stranami během období nějaké transakce, a pokud ano, seznámit se s druhem a účelem transakce.
14. Auditor je povinen využít dotazování vedení a dalších zaměstnanců účetní jednotky a provést další postupy vyhodnocení rizik, které považuje za vhodné, s cílem seznámit se s případnými kontrolními mechanismy, které vedení zavedlo pro tyto účely: (viz odstavce A15 – A20)
 - (a) identifikace, zaúčtování a zveřejnění vztahů a transakcí se spřízněnými stranami v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
 - (b) povolování a schvalování významných transakcí a ujednání se spřízněnými stranami a (viz odstavec A21)
 - (c) povolování a schvalování významných transakcí a ujednání nespádajících do běžné obchodní činnosti.

Zvýšená pozornost věnovaná informacím o spřízněných stranách při kontrole záznamů nebo dokumentů

15. V průběhu auditu je auditor povinen si při inspekci záznamů či dokumentů pozorně všimnout ujednání nebo dalších informací, které by mohly naznačovat existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nich auditora neinformovalo. (viz odstavce A22 – A23)

Auditor je povinen prověřit zejména následující materiály a zjistit, zda obsahují náznaky existence vztahů či transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nich auditora neinformovalo:

 - (a) bankovní a právní confirmace získané v rámci auditorských postupů,
 - (b) zápisy z jednání akcionářů a osob pověřených správou a řízením, a
 - (c) další záznamy či dokumenty, které auditor považuje za nutné s ohledem na situaci v účetní jednotce.
16. Pokud auditor odhalí během provádění auditorských postupů vyžadovaných odstavcem 15 nebo pomocí jiných auditorských postupů významné transakce nespádající do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, je povinen zjistit prostřednictvím dotazování u vedení: (viz odstavce A24 – A25)
 - (a) povahu těchto transakcí a (viz odstavec A26)
 - (b) to, zda by do těchto transakcí mohly být zapojeny spřízněné strany. (viz odstavec A27)

⁸ ISA 315, odstavec 10, a ISA 240, odstavec 15.

Sdílení informací o spřízněných stranách s týmem provádějícím zakázku

17. Auditor je povinen sdílet důležité informace získané o spřízněných stranách účetní jednotky s ostatními členy týmu provádějícího zakázku. (viz odstavec A28)

Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami

18. V zájmu splnění požadavku ISA 315 týkajícího se identifikace rizik významné (materiální) nesprávnosti⁹ je auditor povinen identifikovat a vyhodnotit rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a určit, zda jsou některá z těchto rizik riziky významnými. Při tomto určování je auditor povinen nakládat s identifikovanými významnými transakcemi se spřízněnými stranami, které nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, jako s transakcemi, které vedou ke vzniku významných rizik.
19. Jestliže auditor identifikuje při provádění postupů vyhodnocení rizik a souvisejících činností ve spojitosti se spřízněnými stranami faktory rizika podvodu (včetně okolností týkajících se existence spřízněné strany s dominantním vlivem), je povinen přihlídnout k těmto informacím při identifikaci a vyhodnocování rizik významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu v souladu s ISA 240. (viz odstavce A6, A29 – A30)

Reakce na rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami

20. V rámci plnění požadavku ISA 330, aby auditor reagoval na vyhodnocená rizika¹⁰, auditor navrhne a provede další auditorské postupy za účelem získání dostatečných a vhodných důkazních informací o vyhodnocených rizicích významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami. Tyto auditorské postupy musí zahrnovat postupy vyžadované odstavci 21 – 24. (viz odstavce A31 – A34)

Identifikace dříve neidentifikovaných nebo nezveřejněných spřízněných stran nebo významných transakcí s nimi

21. Pokud auditor identifikuje ujednání či informace naznačující existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, je auditor povinen určit, zda související okolnosti potvrzují existenci těchto vztahů nebo transakcí.
22. Jestliže auditor identifikuje spřízněné strany nebo významné transakce s nimi, které vedení dosud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, je povinen:
- (a) urychleně poskytnout relevantní informace ostatním členům týmu provádějícího zakázku, (viz odstavec A35)
 - (b) v případě, že příslušný rámec účetního výkaznictví stanovuje požadavky týkající se spřízněných stran:
 - (i) požádat vedení, aby identifikovalo všechny transakce s nově identifikovanými spřízněnými stranami k auditorovu dalšímu vyhodnocení, a

⁹ ISA 315, odstavec 25.

¹⁰ ISA 330, odstavce 5 – 6.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- (ii) dotazováním zjistit, proč kontroly účetní jednotky nad vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami neumožnily identifikaci nebo zveřejnění vztahů či transakcí se spřízněnými stranami,
- (c) provést vhodné auditorské testy věcné správnosti týkající se těchto nově identifikovaných spřízněných stran nebo významných transakcí se spřízněnými stranami, (viz odstavec A36)
- (d) znovu prověřit riziko, že mohou existovat další spřízněné strany nebo významné transakce se spřízněnými stranami, které vedení doposud neidentifikovalo nebo o nichž auditora neinformovalo, a dle potřeby provést dodatečné auditorské postupy,
- (e) vyhodnotit dopady na audit, pokud bude zjevné, že vedení jej neinformovalo záměrně (což může naznačovat rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu). (viz odstavec A37)

Identifikované významné transakce se spřízněnými stranami mimo běžnou obchodní činnost účetní jednotky

23. U identifikovaných významných transakcí se spřízněnými stranami, které nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, je auditor povinen:
- (a) prověřit případné podkladové smlouvy či dohody a posoudit, zda:
 - (i) obchodní opodstatnění transakcí (nebo jeho absence) naznačuje, že transakce mohly být uzavřeny s cílem dopustit se podvodného účetního výkaznictví nebo maskovat zpronevěru majetku¹¹, (viz odstavce A38 – A39)
 - (ii) podmínky transakcí odpovídají vysvětlením vedení a
 - (iii) byly transakce řádně zaúčtovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, a
 - (b) získat důkazní informace o tom, že transakce byly řádně schváleny. (viz odstavce A40 – A41)

Tvrzení, že transakce se spřízněnými stranami byly realizovány za podmínek rovnocenných podmínkám transakcí uskutečněných za obvyklých tržních podmínek

24. Jestliže vedení zveřejnilo v účetní závěrce tvrzení, že transakce se spřízněnou stranou byla uskutečněna za podmínek rovnocenných podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek, je auditor povinen získat o takovém tvrzení dostatečné a vhodné důkazní informace. (viz odstavce A42 – A45)

Vyhodnocení účtování o identifikovaných vztazích a transakcích se spřízněnými stranami a zveřejnění údajů o nich

25. Při formulování výroku k účetní závěrce v souladu s ISA 700¹² je auditor povinen vyhodnotit, zda: (viz odstavec A46)
- (a) byly identifikované vztahy a transakce se spřízněnými stranami řádně zaúčtovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví a (viz odstavec A47)
 - (b) dopady vztahů a transakcí se spřízněnými stranami:

¹¹ ISA 240, odstavec 32(c).

¹² ISA 700 „Formulace výroku a zprávy auditora k účetní závěrce“, odstavce 10 – 15.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- (i) brání tomu, aby účetní závěrka podávala věrný obraz skutečnosti (u rámců věrného zobrazení), nebo
- (ii) vedou k tomu, že je účetní závěrka zavádějící (u rámců dodržení požadavků).

Písemná prohlášení

26. Pokud příslušný rámec účetního výkaznictví stanovuje požadavky týkající se spřízněných stran, je auditor povinen získat písemná prohlášení vedení, případně osob pověřených správou a řízením, o tom, že vedení: (viz odstavce A48 – A49)
- (a) informovalo auditora o totožnosti spřízněných stran účetní jednotky a o všech vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, o nichž ví, a
 - (b) řádně zaúčtovalo a zveřejnilo tyto vztahy a transakce v souladu s požadavky rámce.

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením

27. Pokud se na řízení účetní jednotky nepodílejí všechny osoby pověřené správou a řízením¹³, je auditor povinen informovat osoby pověřené správou a řízením o významných záležitostech zjištěných během auditu ve spojitosti se spřízněnými stranami účetní jednotky. (viz odstavec A50)

Dokumentace

28. Auditor je povinen v dokumentaci auditu uvést jména identifikovaných spřízněných stran a povahu jejich vztahů¹⁴.

Aplikační a vysvětlující část

Povinnosti auditora

Rámce účetního výkaznictví, které vymezují minimální požadavky týkající se spřízněných osob (viz odstavec 4)

- A1. Příslušným rámcem účetního výkaznictví, který vymezuje minimální požadavky týkající se spřízněných stran, se rozumí rámec, který definuje význam spřízněné strany, ale tato definice má výrazně užší rozsah než definice uvedená v odstavci 10(b)(ii) tohoto standardu, takže požadavek rámce na zveřejnění vztahů a transakcí se spřízněnými stranami by se vztahoval na výrazně menší počet vztahů a transakcí se spřízněnými stranami.

Rámce věrného zobrazení (viz odstavec 4(a))

- A2. V kontextu rámce věrného zobrazení¹⁵ mohou být vztahy a transakce se spřízněnými stranami příčinou toho, že účetní závěrka nezobrazuje věrně skutečnosti, jestliže např.

¹³ ISA 260 „Předávání informací osobám pověřeným správou a řízením účetní jednotky“, odstavec 13.

¹⁴ ISA 230 „Dokumentace auditu“, odstavce 8 – 11, a odstavec A6.

¹⁵ ISA 200, odstavec 13(a), vymezuje význam rámce věrného zobrazení a dodržení požadavků.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

ekonomická realita takových vztahů a transakcí není v účetní závěrce správně zohledněna. Věrného zobrazení skutečnosti nemusí být například dosaženo v případě, kdy byl prodej majetku účetní jednotkou ovládajícímu akcionáři za cenu vyšší nebo nižší než jeho reálná tržní hodnota zaúčtován jako transakce, během níž vzniká účetní jednotce zisk či ztráta, pokud tento prodej mohl představovat kapitálový vklad nebo vrácení kapitálu nebo výplatu dividend.

Rámce dodržení požadavků (viz odstavec 4(b))

A3. V kontextu rámce dodržení požadavků závisí to, zda vztahy a transakce se spřízněnými stranami zapříčiní skutečnost, že je účetní závěrka zavádějící, jak je popsáno v ISA 700, na konkrétních podmínkách zakázky. Např. i v případě, kdy je nezveřejnění transakcí se spřízněnými stranami v účetní závěrce v souladu s rámcem a příslušnými právními předpisy, mohla by být účetní závěrka zavádějící, jestliže účetní jednotka generuje převážnou část svých výnosů z transakcí se spřízněnými stranami a tato skutečnost není zveřejněna. Auditor však bude považovat účetní závěrku, která je sestavena a prezentována v souladu s rámcem dodržení požadavků, za zavádějící jen velice zřídka, jestliže v souladu s ISA 210¹⁶ stanovil, že rámec je akceptovatelný¹⁷.

Definice spřízněné strany (viz odstavec 10(b))

A4. Řada rámců účetního výkaznictví rozebírá koncepcí ovládnání a podstatného vlivu. Přestože při těchto rozbořech používají různé pojmy, obecně vycházejí z toho, že:

- (a) ovládnání je pravomoc řídit finanční a provozní pravidla a postupy účetní jednotky tak, aby ovládajícímu subjektu plynul z její činnosti prospěch, a
- (b) podstatným vlivem (který lze získat díky vlastnictví akcií nebo na základě stanov či dohody) se rozumí pravomoc podílet se na rozhodování o finančních a provozních pravidlech a postupech účetní jednotky, avšak bez ovládnání těchto pravidel a postupů.

A5. Existence následujících vztahů může naznačovat přítomnost ovládnání nebo podstatného vlivu:

- (a) přímé či nepřímé vlastnictví podílů na vlastním kapitálu nebo jiných finančních účastí v účetní jednotce,
- (b) přímé či nepřímé podíly na vlastním kapitálu nebo jiné finanční účasti vlastněné účetní jednotkou v jiných účetních jednotkách,
- (c) příslušnost k osobám pověřeným správou a řízením nebo ke klíčovému vedení (tzn. členové vedení, kteří odpovídají za plánování, řízení a kontrolu činností účetní jednotky a mají v této spojitosti příslušná oprávnění),
- (d) blízký příbuzný kterékoli z osob uvedených v pododstavci (c),
- (e) významný obchodní vztah s některou z osob uvedených v pododstavci (c).

Spřízněné strany s dominantním vlivem

A6. Spřízněné strany mohou mít, vzhledem ke své schopnosti ovládat nebo uplatňovat podstatný vliv, schopnost uplatňovat v účetní jednotce nebo v jejím vedení dominantní vliv. Přihlídnutí k takovému chování je relevantní při identifikaci a vyhodnocování rizik

¹⁶ ISA 210 „Sjednávání podmínek auditních zakázek“, odstavec 6(a).

¹⁷ ISA 700, odstavec A12.

významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu, jak je popsáno v odstavcích A29 – A30 níže.

Jednotky zvláštního určení jako spřízněné strany

A7. V některých případech může být spřízněnou stranou účetní jednotky jednotka zvláštního určení¹⁸, neboť účetní jednotka ji může v podstatě ovládat, a to i v situaci, kdy vlastní jen malý či žádný podíl na vlastním kapitálu účetní jednotky zvláštního určení.

Postupy vyhodnocení rizik a související činnosti

Rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami (viz odstavec 11)

Zvláštní úprava pro účetní jednotky veřejného sektoru

A8. Na povinnosti auditora veřejného sektoru související se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami může mít vliv auditorský mandát nebo povinnosti jednotek z veřejného sektoru vyplývající z právních předpisů nebo jiných nařízeních. Povinnosti auditora veřejného sektoru tak nemusejí být omezeny na vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, ale mohou zahrnovat rovněž širší povinnost věnovat se rizikům nedodržení právních předpisů nebo jiných nařízeních vztahujících se na subjekty z veřejného sektoru, které obsahují konkrétní požadavky spojené s obchodováním se spřízněnými stranami. Je také možné, že auditor veřejného sektoru bude muset přihlídnout k požadavkům z oblasti účetního výkaznictví ve veřejném sektoru u vztahů a transakcí se spřízněnými stranami, které se mohou lišit od těch v soukromém sektoru.

Seznámení se vztahy a transakcemi účetní jednotky se spřízněnými stranami

Diskuze v rámci týmu provádějícího zakázku (viz odstavec 12)

A9. K záležitostem, na které se může zaměřit diskuze v týmu provádějícím zakázku, patří:

- povaha a rozsah vztahů a transakcí účetní jednotky se spřízněnými stranami (např. s využitím záznamu auditora o identifikovaných spřízněných stranách aktualizovaného po každém auditu),
- důraz na význam zachování profesního skepticismu po celou dobu provádění auditu ve vztahu k možným významným (materiální) nesprávnostem spojeným se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami,
- okolnosti nebo podmínky panující v účetní jednotce, které mohou naznačovat existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, které vedení neidentifikovalo nebo o nichž neinformovalo auditora (např. složitá organizační struktura, využití jednotek zvláštního určení k transakcím, které nejsou zobrazovány v rozvaze, nebo nevhodný informační systém),
- záznamy nebo dokumenty, které mohou naznačovat existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami,
- důležitost, jakou vedení a osoby pověřené správou a řízením přikládají průběžné identifikaci, správnému účtování a zveřejnění vztahů a transakcí se spřízněnými stranami (pokud příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran), a související riziko, že vedení obchází příslušné kontrolní mechanismy.

¹⁸ ISA 315, odstavce A26 – A27, obsahuje pokyny týkající se povahy účetních jednotek zvláštního určení.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

A10. V souvislosti s podvody může tým provádějící zakázku diskutovat rovněž o konkrétních možnostech, jak by se spřízněné strany mohly podílet na podvodech. Např.:

- jak by mohly být jednotky zvláštního určení ovládané vedením využity k tomu, aby se usnadnilo řízení zisků,
- jak by mohly být transakce mezi účetní jednotkou a známým obchodním partnerem klíčového člena vedení zaranžovány k usnadnění zpronevěry majetku účetní jednotky.

Totožnost spřízněných stran účetní jednotky (viz odstavec 13(a))

A11. V případech, kdy příslušný rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, je pravděpodobné, že vedení bude mít k dispozici informace související s totožností spřízněných stran účetní jednotky, neboť informační systémy účetní jednotky budou muset zaznamenávat, zpracovávat a sumarizovat údaje o vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, aby mohla účetní jednotka plnit požadavky rámce týkající se účtování a zveřejnění takových údajů. Vedení bude mít tudíž pravděpodobně podrobný přehled spřízněných stran a změn oproti předchozímu období. U opakujících se zakázek je dotazování východiskem ke srovnávání informací poskytnutých vedením s auditorovým záznamem o spřízněných stranách z předchozích auditů.

A12. Pokud ovšem rámec nevymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, nemusí mít účetní jednotka takové informační systémy zavedeny. V takových případech je možné, že vedení nebude informováno o existenci všech spřízněných stran. I v takových situacích však platí požadavek provádět dotazování uvedené v odstavci 13, protože vedení může vědět o osobách, které vyhovují definici spřízněných stran uvedené v tomto standardu. V takovém případě budou ale zřejmě dotazy auditora související s totožností spřízněných stran účetní jednotky součástí jeho postupů vyhodnocování rizik a souvisejících činností prováděných v souladu s ISA 315 s cílem získat informace týkající se:

- vlastnické a řídicí struktury účetní jednotky,
- druhů investic, které účetní jednotka realizuje a plánuje realizovat, a
- způsobu, jakým je účetní jednotka strukturována a financována.

V případě vztahů spoluovládání, kdy bude vedení pravděpodobně o takových vztazích vědět s ohledem na jejich ekonomický význam pro účetní jednotku, bude auditorovo dotazování pravděpodobně účinnější, jestliže se zaměří na zjištění toho, zda jsou osoby, s nimiž účetní jednotka uskutečňuje významné transakce nebo s nimiž se významným způsobem dělí o zdroje, stranami spřízněnými.

A13. V případě auditu skupiny vyžaduje ISA 600, aby tým provádějící zakázku skupiny předložil každému auditorovi složky seznam spřízněných stran sestavený vedením skupiny a všech případných dalších spřízněných stran, o nichž tým provádějící zakázku skupiny ví¹⁹. Je-li účetní jednotka složkou skupiny, jsou tyto informace pro auditora užitečným východiskem při dotazování vedení ve spojitosti s totožností spřízněných stran účetní jednotky.

¹⁹ ISA 600 „Zvláštní aspekty – auditu účetních závěrek skupiny (včetně prací provedených auditory složek)“, odstavec 40(e).

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

A14. Auditor může rovněž získat informace týkající se totožnosti spřízněných stran účetní jednotky pomocí dotazování vedení během procesu přijímání zakázky nebo jejího prodlužování na další období.

Kontroly účetní jednotky v oblasti vztahů a transakcí se spřízněnými stranami (viz odstavec 14)

A15. Ostatními osobami v účetní jednotce se rozumějí osoby, které by mohly mít přehled o vztazích a transakcích účetní jednotky se spřízněnými stranami a o kontrolách účetní jednotky, jejichž předmětem jsou takové vztahy a transakce. K těmto osobám patří (pokud nejsou členy vedení):

- osoby pověřené správou a řízením,
- zaměstnanci, kteří jsou oprávněni zahájit, zpracovat nebo zaznamenat transakce, které jsou významné a nespádají do běžné obchodní činnosti účetní jednotky, a osoby, které na takové zaměstnance dohlížejí nebo je kontrolují,
- interní audit,
- interní právní poradce a
- vedoucí oddělení pro zajištění dodržování etických zásad nebo osoba v rovnocenném postavení.

A16. Provádění auditu vychází z předpokladu, že vedení a případně osoby pověřené správou a řízením uznávají a chápou svou odpovědnost za sestavení účetní závěrky v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví, včetně věrného zobrazení, je-li to relevantní, a za takový vnitřní kontrolní systém, který vedení, případně i osoby pověřené správou a řízením, určí jako nezbytný k tomu, aby bylo možné sestavit účetní závěrku, která by neobsahovala významné (materiální) nesprávnosti, ať již z důvodu podvodu nebo chyby²⁰. Pokud rámec účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, sestavení účetní závěrky vyžaduje na vedení, aby za dohledu osob pověřených správou a řízením navrhlo, implementovalo a používalo vhodné kontroly, jejichž předmětem budou vztahy a transakce se spřízněnými stranami. Tyto kontroly mají zajistit identifikaci a správné zaúčtování a zveřejnění těchto vztahů a transakcí v souladu s rámcem. Při plnění role orgánu dohledu osoby pověřené správou a řízením monitorují, jak vedení plní své povinnosti ve spojitosti se zmíněnými kontrolami. Bez ohledu na požadavky, které může rámec vymezovat ve vztahu k spřízněným stranám, mohou osoby pověřené správou a řízením získat v rámci své dozírající činnosti od vedení informace, které jim umožní obeznámit se s povahou a obchodním opodstatněním vztahů a transakcí účetní jednotky se spřízněnými stranami.

A17. Při plnění požadavku ISA 315 týkajícího se obeznámení se s kontrolním prostředím²¹ může auditor posoudit rysy kontrolního prostředí důležité z pohledu snižování rizik významné (materiální) nesprávnosti ve spojitosti se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, jako jsou:

- interní etické kodexy, o nichž jsou náležitě informováni pracovníci účetní jednotky, které jsou řádně vynucovány a kterými se řídí situace, kdy účetní jednotka může vstupovat do určitých typů transakcí se spřízněnými stranami,

²⁰ ISA 200, odstavec A2

²¹ ISA 315 (revidované znění), odstavec 14.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- pravidla a postupy zajišťující včasné zveřejnění zájmů, které má vedení a osoby pověřené správou a řízením na transakcích se spřízněnými stranami,
- rozdělení povinností v rámci účetní jednotky ve vztahu k identifikaci, zaznamenávání, sumarizování a zveřejňování transakcí se spřízněnými stranami,
- včasné zveřejnění a projednání významných transakcí nespádajících do běžné obchodní činnosti účetní jednotky vedením a osobami pověřenými správou a řízením, včetně toho, zda osoby pověřené správou a řízením dostatečně prověřily obchodní opodstatnění těchto transakcí (např. požádaly o vyjádření externí odborné poradce),
- jasné pokyny ke schvalování transakcí se spřízněnými stranami, u kterých by mohlo jít o skutečný nebo zdánlivý střet zájmů, např. schválení podvýborem osob pověřených správou a řízením, jehož členy jsou osoby nezávislé na vedení,
- případné pravidelné kontroly prováděné interním auditem,
- proaktivní opatření přijímaná vedením v souvislosti s řešením problémů souvisejících se zveřejněním spřízněných stran, např. vyžádání si vyjádření auditora nebo externího právního poradce,
- existence pravidel a postupů ohlášení protiprávního jednání.

A18. Kontroly týkající se vztahů a transakcí se spřízněnými stranami mohou být v některých účetních jednotkách nedostatečné nebo nemusí být zavedeny vůbec, a to z řady důvodů, např.:

- malý význam, který vedení přikládá identifikaci a zveřejňování vztahů a transakcí se spřízněnými stranami,
- nedostatek náležitého dohledu ze strany osob pověřených správou a řízením,
- záměrné ignorování těchto kontrol, neboť zveřejnění údajů o spřízněných stranách by mohlo odhalit skutečnosti, které vedení považuje za citlivé, např. existenci transakcí, do nichž jsou zapojeni rodinní příslušníci členů vedení,
- nedostatečné obeznámení se s požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví vztahujícími se na spřízněné strany ze strany vedení,
- absence požadavků na zveřejnění informací v příslušném rámci účetního výkaznictví.

Pokud jsou tyto kontroly neúčinné nebo pokud nejsou zavedeny, může se stát, že auditor nebude schopen získat dostatečné a vhodné důkazní informace o vztazích a transakcích se spřízněnými stranami. V takovém případě auditor v souladu s ISA 705²² posoudí důsledky pro audit, včetně výroku uvedeného ve zprávě auditora.

A19. Podvodné účetní výkaznictví je často spojeno s případy, kdy vedení nedodrží používání kontrolních mechanismů, které mohou navenek fungovat účinně²³. Riziko toho, že vedení obejde kontroly, je vyšší, jestliže je vedení zapojeno do vztahů, které zahrnují ovládání nebo podstatný vliv, se stranami, s nimiž účetní jednotka realizuje podnikatelské činnosti, neboť tyto vztahy mohou vedení intenzivněji motivovat ke spáchání podvodu a přinášet mu větší příležitosti k jeho

²² ISA 705 „Modifikace výroku ve zprávě nezávislého auditora“.

²³ ISA 240, odstavce 31 a A4.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

spáchání. Např. finanční účasti vedení v určitých spřízněných stranách mohou vedení motivovat k obcházení kontrolních mechanismů tak, že (a) vedení účetní jednotce v rozporu s jejími zájmy nařídí, aby uzavřela transakce výhodné pro tyto spřízněné strany, nebo (b) vedení uzavře se spřízněnými stranami tajné dohody nebo bude ovládat jejich činnosti. K příkladům možných podvodů patří:

- vytváření fiktivních podmínek transakcí se spřízněnými stranami s cílem zkreslit obchodní opodstatnění těchto transakcí,
- podvodné organizování převodu majetku z vedení na jiné osoby nebo z jiných osob na vedení v částkách výrazně vyšších nebo nižších, než je tržní hodnota,
- realizace složitých transakcí se spřízněnými stranami, např. jednotkami zvláštního určení, které jsou strukturovány tak, aby zkreslily finanční pozici nebo finanční výkonnost účetní jednotky.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A20. Kontrolní činnosti v menších účetních jednotkách budou pravděpodobně méně formální a menší jednotky nemusejí mít zavedeny žádné zdokumentované procesy k řešení vztahů a transakcí se spřízněnými stranami. Vlastník-manažer může svým aktivním zapojením do všech významných aspektů transakcí některá rizika vyplývající z transakcí se spřízněnými stranami zmírnit, případně zvýšit. U takových účetních jednotek se může auditor obeznámit se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami a všemi případnými kontrolami, které se k nim pojí, prostřednictvím dotazování vedení v kombinaci s dalšími postupy, jako je sledování činností, jež ve spojitosti s dohledem a kontrolou vykonává vedení, a inspekce dostupné relevantní dokumentace.

Povolování a schvalování významných transakcí a ujednání (viz odstavec 14(b))

A21. Při povolování uděluje strana či strany s náležitým oprávněním (vedení, osoby pověřené správou a řízením nebo akcionáři účetní jednotky) souhlas s tím, aby účetní jednotka uzavřela konkrétní transakce v souladu s předem vymezenými kritérii, ať již tato kritéria vyžadují použití úsudku, či nikoli. Při schvalování akceptují tyto strany transakce, které účetní jednotka uzavřela, jako transakce splňující kritéria, ve spojitosti s nimiž byl udělen souhlas s transakcí. Níže jsou uvedeny příklady kontrolních mechanismů, které mohou být v účetní jednotce zavedeny pro účely povolování a schvalování významných transakcí a ujednání se spřízněnými stranami nebo významných transakcí a ujednání nespádajících do běžné obchodní činnosti:

- monitorovací kontroly, jejichž cílem je identifikovat takové transakce a ujednání k povolení a schválení,
- schválení podmínek transakcí a ujednání vedením, osobami pověřenými správou a řízením, případně akcionáři.

Zvýšená pozornost věnovaná informacím o spřízněných stranách při kontrole záznamů nebo dokumentů

Záznamy nebo dokumenty, které může auditor prověřit (viz odstavec 15)

A22. Během auditu může auditor prověřit záznamy nebo dokumenty, které mohou obsahovat informace o vztazích a transakcích se spřízněnými stranami, např.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- potvrzení třetích stran, která auditor získal (kromě bankovních a právních konfirmací),
- přiznání účetní jednotky k dani z příjmů,
- informace poskytnuté účetní jednotkou regulačním orgánům,
- evidence akcionářů za účelem identifikace hlavních akcionářů účetní jednotky,
- prohlášení vedení a osob pověřených správou a řízením o střetu zájmů,
- záznamy o investicích účetní jednotky a o jejích penzijních plánech,
- smlouvy a dohody s klíčovými členy vedení a osobami pověřenými správou a řízením,
- významné smlouvy a dohody nespádající do běžné obchodní činnosti účetní jednotky,
- zvláštní faktury od odborných poradců účetní jednotky a korespondence s nimi,
- smlouvy o životním pojištění, které účetní jednotka uzavřela,
- významné smlouvy, které účetní jednotka během období znovu dojednala,
- zprávy interního auditu,
- dokumenty předané účetní jednotkou regulátorovi trhu s cennými papíry (např. prospekty emitenta).

Ujednání, která mohou naznačovat existenci dříve neidentifikovaných nebo nezveřejněných vztahů či transakcí se spřízněnými stranami (viz odstavec 15)

A23. Ujednání představuje oficiální nebo neoficiální dohodu mezi účetní jednotkou a jednou či více dalšími stranami pro takové účely jako:

- vytvoření obchodního vztahu prostřednictvím vhodných prostředků nebo struktur,
- uskutečňování určitých druhů transakcí za konkrétních podmínek,
- poskytování určitých služeb nebo finanční podpory.

K příkladům ujednání, která by mohla naznačovat existenci vztahů nebo transakcí se spřízněnými stranami, jež vedení dříve neidentifikovalo nebo o nichž neinformovalo auditora, patří:

- zapojení do neoficiálního partnerství s dalšími stranami,
- dohody o poskytování služeb určitým stranám za podmínek, které nespádají do rámce běžné obchodní činnosti účetní jednotky,
- záruky nebo ručitelské vztahy.

Identifikace významných transakcí nespádajících do běžné obchodní činnosti (viz odstavec 16)

A24. Získání dalších informací o významných transakcích nespádajících do běžné obchodní činnosti účetní jednotky umožňuje auditorovi vyhodnotit, zda jsou přítomny případné faktory rizika podvodu, a v případech, kdy příslušný rámec

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

účetního výkaznictví vymezuje požadavky týkající se spřízněných stran, identifikovat rizika významné (materiální) nesprávnosti.

A25. Níže jsou uvedeny příklady transakcí nespádajících do rámce běžné obchodní činnosti účetní jednotky:

- složité kapitálové transakce, např. podnikové restrukturalizace nebo akvizice,
- transakce s účetními jednotkami v daňově výhodných oblastech (offshore) s nedokonalými zákony o společnostech,
- bezplatný pronájem prostorů nebo poskytování manažerských služeb účetní jednotkou jiné straně,
- prodeje spojené s nezvykle vysokými slevami nebo reklamacemi,
- transakce s cyklickým ujednáním, např. prodeje se závazkem zpětného odkupu,
- transakce realizované na základě smluv, jejichž podmínky jsou změněny před ukončením platnosti.

Seznámení s povahou významných transakcí nespádajících do běžné obchodní činnosti (viz odst. 16(a))

A26. Obeznamování se s povahou významných transakcí nespádajících do rámce běžné obchodní činnosti účetní jednotky znamená seznamování se s obchodním podstatněním transakcí a s podmínkami, za nichž byly transakce uzavřeny.

Zjišťování toho, zda mohly být do transakce zapojeny spřízněné strany (viz odstavec 16(b))

A27. Spřízněná strana by mohla být do významné transakce nespádající do rámce běžné obchodní činnosti účetní jednotky zapojena nejen prostřednictvím přímého ovlivňování transakce jako strana transakce, ale také formou nepřímého ovlivňování transakce přes zprostředkovatele. Toto ovlivňování může naznačovat přítomnost faktoru rizika podvodu.

Sdílení informací o spřízněných stranách s týmem provádějícím zakázku (viz odstavec 17)

A28. Níže jsou popsány důležité informace získané o spřízněných stranách účetní jednotky, které je možno sdílet s ostatními členy týmu provádějícího zakázku:

- totožnost spřízněných stran účetní jednotky,
- povaha vztahů a transakcí se spřízněnými stranami,
- významné nebo složité vztahy či transakce se spřízněnými stranami, které by mohly během auditu vyžadovat zvláštní pozornost, především transakce, na nichž se finančně podílí vedení nebo osoby pověřené správou a řízením.

Identifikace a vyhodnocení rizik významné (materiální) nesprávnosti spojených se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami

Faktory rizika podvodu spojené se spřízněnou stranou s dominantním vlivem (viz odstavec 19)

A29. Skutečnost, kdy má ve vedení dominantní postavení jediná osoba nebo malá skupina osob, aniž by tento stav byl kompenzován náležitými kontrolními

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

mechanismy, představuje faktor rizika podvodu²⁴. Níže jsou popsány skutečnosti naznačující dominantní vliv uplatňovaný spřízněnou stranou:

- spřízněná strana vetovala důležitá podnikatelská rozhodnutí přijatá vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením,
- spřízněná strana uděluje konečný souhlas s významnými transakcemi,
- vedení a osoby pověřené správou a řízením mezi sebou téměř nebo vůbec nediskutují o podnikatelských návrzích předložených spřízněnou stranou,
- transakce, do nichž je zapojena spřízněná strana (nebo blízký rodinný příslušník spřízněné strany), jsou jen zřídka podrobeny nezávislé kontrole a procesu schvalování.

Dominantní vliv může být někdy uplatňován v situacích, kdy spřízněná strana hrála rozhodující úlohu při zakládání účetní jednotky a nadále hraje rozhodující roli při jejím řízení.

A30. Jsou-li přítomny další rizikové faktory, může existence spřízněné strany s dominantním vlivem naznačovat závažná rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu. Např.:

- nezvykle vysoká fluktuace členů užšího vedení nebo odborných poradců může svědčit o neetických nebo podvodných podnikatelských postupech, které slouží zájmům spřízněné strany,
- využívání obchodních zprostředkovatelů u významných transakcí, u nichž chybí jasné podnikatelské opodstatnění, může naznačovat, že spřízněná strana by mohla být do takových transakcí zapojena prostřednictvím ovládnutí takových zprostředkovatelů pro podvodné účely,
- důkazy o příliš rozsáhlém zapojení spřízněné strany do výběru účetních pravidel a postupů nebo do stanovení významných odhadů či její přílišný zájem o výběr účetních pravidel a o stanovení odhadů mohou naznačovat možnou existenci podvodného účetního výkaznictví.

Reakce na rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami (viz odstavec 20)

A31. Povaha, načasování a rozsah dalších auditorových postupů, které auditor může zvolit v reakci na vyhodnocená rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami, závisejí na povaze těchto rizik a na konkrétních podmínkách účetní jednotky²⁵.

A32. Níže jsou uvedeny příklady auditorových testů věcné správnosti, které může auditor provést, pokud vyhodnotil závažné riziko, že vedení nezaúčtovalo nebo nezveřejnilo správně transakce se spřízněnými stranami v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví (ať již z důvodu podvodu nebo chyby):

²⁴ ISA 240, příloha 1.

²⁵ ISA 330 obsahuje další pokyny týkající se přihlížení k povaze, načasování a rozsahu dalších auditorových postupů. V ISA 240 jsou vymezeny požadavky a uvedeny pokyny týkající se vhodných reakcí na vyhodnocená rizika významné nesprávnosti z důvodu podvodu.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- potvrzení nebo projednání konkrétních aspektů transakcí se zprostředkovateli, jako jsou banky, právní kanceláře, ručitelé nebo zástupci, tam, kde je to prakticky možné a nezakazuje to právní předpis ani etická pravidla,
 - potvrzení účelu, konkrétních podmínek nebo částek transakcí se spřízněnými stranami (tento auditorský postup může být méně účinný, jestliže auditor usoudí, že účetní jednotka pravděpodobně ovlivní spřízněné strany při předkládání odpovědí auditorovi),
 - pročtení účetní závěrky nebo jiných důležitých finančních informací spřízněných stran, jsou-li k dispozici, za účelem získání důkazů o zaúčtování transakcí v účetních záznamech spřízněných stran.
- A33. Pokud auditor vyhodnotil závažné riziko významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu jako důsledek přítomnosti spřízněné strany s dominantním vlivem, může, kromě dodržení všeobecných požadavků ISA 240, provést např. následující auditorské postupy, aby se obeznámil s obchodními vztahy, které mohla spřízněná strana navázat přímo či nepřímo s účetní jednotkou, a určil, nakolik je nutné provést další vhodné auditorské testy věcné správnosti:
- dotazování vedení a osob pověřených správou a řízením a jednání s nimi,
 - dotazování spřízněné strany,
 - inspekce důležitých smluv se spřízněnou stranou,
 - vhodný průzkum základních informací, např. pomocí internetu nebo z externích databází obchodních údajů,
 - posouzení zpráv zaměstnanců, v nichž ohlašují protiprávní jednání, pokud jsou tyto zprávy archivovány.
- A34. V závislosti na výsledcích postupů vyhodnocení rizik provedených auditorem může auditor považovat za vhodné získat důkazní informace bez testování kontrolních mechanismů účetní jednotky, jejichž předmětem jsou vztahy a transakce se spřízněnými stranami. Za určitých okolností však nemusí být možné získat dostatečné a vhodné důkazní informace ve spojitosti s riziky významné (materiální) nesprávnosti spojenými se vztahy a transakcemi se spřízněnými stranami pouze pomocí auditorských testů věcné správnosti. Např. v situaci, kdy mezi účetní jednotkou a jejími složkami probíhá velké množství vnitropodnikových transakcí a o těchto transakcích existuje, je zaznamenán, zpracován nebo v uceleném systému elektronicky vykázán značný objem informací, může auditor dojít k závěru, že není možné navrhnout účinné auditorské testy věcné správnosti, které by samy o sobě snížily rizika významné (materiální) nesprávnosti spojená s těmito transakcemi na přijatelně nízkou úroveň. V takovém případě musí auditor, v zájmu splnění požadavku ISA 330 týkajícího se získání dostatečných a vhodných důkazních informací o provozní účinnosti relevantních kontrol²⁶, otestovat kontrolní mechanismy účetní jednotky, jejichž předmětem je úplnost a správnost záznamů týkajících se vztahů a transakcí se spřízněnými stranami.

Identifikace dříve neidentifikovaných nebo nezveřejněných spřízněných stran nebo významných transakcí s nimi

²⁶ ISA 330, odstavec 8(b).

Informování týmu provádějícího zakázku o nově identifikovaných spřízněných stranách (viz odstavec 22(a))

A35. Rychlé informování ostatních členů týmu provádějícího zakázku o veškerých nově identifikovaných spřízněných stranách pomáhá ostatním členům týmu při určování toho, zda tyto informace ovlivní výsledky již provedených postupů vyhodnocování rizik a závěry utvořené na jejich základě, včetně toho, zda rizika významné (materiální) nesprávnosti mají být vyhodnocena znovu.

Testy věcné správnosti týkající se nově identifikovaných spřízněných stran nebo významných transakcí se spřízněnými stranami (viz odstavec 22(c))

A36. Níže jsou uvedeny příklady auditorských testů věcné správnosti, které může auditor provést ve spojitosti s nově identifikovanými spřízněnými stranami nebo významnými transakcemi se spřízněnými stranami:

- dotazování týkající se povahy vztahů účetní jednotky s nově identifikovanými spřízněnými stranami, včetně (je-li to možné a nezakazuje-li to právní předpis ani etická pravidla) dotazování se stran mimo účetní jednotku, které by mohly mít podrobnou znalost účetní jednotky a jejího podnikání, jako jsou právní poradci, hlavní zprostředkovatelé a zástupci, konzultanti, ručitelé nebo jiní úzce spolupracující obchodní partneři,
- analýza účetních záznamů transakcí s nově identifikovanými spřízněnými stranami; tato analýza může být usnadněna pomocí auditorských technik s využitím počítače,
- ověření podmínek transakcí s nově identifikovanými spřízněnými stranami a vyhodnocení, zda jsou transakce správně zaúčtovány a zveřejněny v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví.

Záměrné nezveřejnění vedením (viz odstavec 22(e))

A37. Požadavky a pokyny uvedené v ISA 240 ve spojitosti s povinnostmi auditora týkajícími se podvodu při auditu účetní závěrky jsou relevantní, jestliže se zdá, že vedení záměrně auditora neinformovalo o spřízněných stranách nebo o významných transakcích s nimi. Auditor může též zvážit, je-li nutné znovu vyhodnotit spolehlivost odpovědí vedení na auditorovo dotazování a prohlášení, které mu vedení předložilo.

Identifikované významné transakce se spřízněnými stranami nespádající do běžné obchodní činnosti účetní jednotky

Vyhodnocení obchodního opodstatnění významných transakcí se spřízněnými stranami (viz odstavec 23)

A38. Při vyhodnocování obchodního opodstatnění významných transakcí se spřízněnými stranami nespádajících do běžné obchodní činnosti účetní jednotky může auditor zvážit:

- jestli:
 - je transakce příliš složitá (např. je do ní zapojena řada spřízněných stran v rámci konsolidačního celku),
 - jsou podmínky transakce neobvyklé, např. nezvyklé ceny, úrokové sazby, záruky a platební podmínky,

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- transakce postrádá zřejmé logické opodstatnění,
- jsou do transakce zapojeny dříve neidentifikované spřízněné strany,
- je transakce zpracována neobvyklým způsobem,
- zda vedení projednalo povahu a zaúčtování takové transakce s osobami pověřenými správou a řízením,
- zda vedení klade větší důraz na konkrétní účetní ošetření než na náležitě zohlednění souvisejících ekonomických aspektů transakce.

Pokud vysvětlení podané vedením zásadním (materiálním) způsobem nesouhlasí s podmínkami transakce se spřízněnými stranami, je auditor v souladu s ISA 500²⁷ povinen posoudit spolehlivost vysvětlení a prohlášení vedení i u ostatních důležitých záležitostech.

A39. Auditor se také může seznámit s obchodním opodstatněním takové transakce z pohledu spřízněné strany. To mu pomůže lépe pochopit ekonomickou podstatu transakce a důvod její realizace. Obchodní opodstatnění z pohledu spřízněné strany, které neodpovídá povaze jejího podnikání, může představovat faktor rizika podvodu.

Povolování a schvalování významných transakcí se spřízněnými stranami (viz odst. 23(b))

A40. Povolení a schválení významných transakcí se spřízněnými stranami nespádajících do běžné obchodní činnosti účetní jednotky vedením, osobami pověřenými správou a řízením, případně akcionáři může být zdrojem důkazních informací o tom, že tyto transakce byly na příslušných úrovních účetní jednotky řádně posouzeny a že jejich podmínky jsou náležitě zohledněny v účetní závěrce. Existence transakcí této povahy, které nebyly předmětem zmíněného povolení a schvalování, může při absenci racionálních vysvětlení vycházejících z rozhovorů s vedením nebo osobami pověřenými správou a řízením naznačovat rizika významné (materiální) nesprávnosti z důvodu chyby nebo podvodu. V takové situaci bude auditor zřejmě nucen věnovat pozornost dalším transakcím podobné povahy. Samotné povolení a schválení transakce však nemusí stačit k tomu, aby auditor mohl vyloučit riziko významné (materiální) nesprávnosti z důvodu podvodu, protože povolení a schvalování mohou být neúčinné, pokud existuje tajná úmluva mezi spřízněnými stranami nebo pokud spřízněná strana uplatňuje v účetní jednotce dominantní vliv.

Zvláštní úprava pro menší účetní jednotky

A41. Menší účetní jednotka nemusí mít stejné kontrolní mechanismy, jaké poskytují různé úrovně povolení a schvalování ve větší účetní jednotce. Při auditu menší účetní jednotky se proto auditor pravděpodobně nebude moci v takové míře spoléhat na to, že mu postupy povolení a schvalování poskytnou důkazní informace prokazující platnost významných transakcí se spřízněnými stranami nespádajících do běžné obchodní činnosti účetní jednotky. Auditor by měl místo toho zvážit provedení jiných auditorských postupů, jako je inspekce relevantních dokumentů, potvrzení konkrétních aspektů transakce s příslušnými stranami nebo sledování zapojení vlastníka-manážera do transakcí.

Tvrzení, že transakce se spřízněnými stranami byly realizovány za podmínek rovnocenných podmínkám transakcí uskutečněných za obvyklých tržních podmínek (viz odstavec 24)

²⁷ ISA 500 „Důkazní informace“, odstavec 11.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- A42. Přestože důkazní informace o poměru mezi cenou účtovanou u transakce se spřízněnou stranou a cenou podobné transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek mohou být pohotově k dispozici, existují zpravidla praktické obtíže, které omezují schopnost auditora získat důkazní informace o tom, že všechny ostatní aspekty transakce odpovídají aspektům transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek. Přestože auditor může být např. schopen potvrdit, že transakce se spřízněnou stranou byla realizována v tržní ceně, nemusí být možné potvrdit, zda i ostatní podmínky transakce (např. úvěrové podmínky, podmíněné závazky a konkrétní poplatky) odpovídají podmínkám, které by za běžných okolností byly dohodnuty mezi nezávislými stranami. Může tudíž existovat riziko, že tvrzení vedení, že transakce se spřízněnou stranou byla uskutečněna za podmínek rovnocenných podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek, bude významně (materiálně) nesprávné.
- A43. Sestavení účetní závěrky vyžaduje, aby vedení dokázalo pravdivost tvrzení, že transakce se spřízněnou stranou byla realizována za podmínek odpovídajících podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek. Vedení může podpořit své tvrzení následovně:
- porovnáním podmínek transakce se spřízněnou stranou s podmínkami stejné nebo podobné transakce s jednou či více nespřízněnými stranami,
 - požádáním externího znalce o určení tržní ceny a potvrzení podmínek transakce,
 - porovnáním podmínek transakce se známými tržními podmínkami podobných transakcí na otevřeném trhu.
- A44. Vyhodnocování toho, jak vedení podpořilo své tvrzení, může zahrnovat jednu či více z následujících činností:
- posouzení vhodnosti procesu, který vedení využilo k podpoření tvrzení,
 - ověření zdroje interních nebo externích dat, která podporují tvrzení, a otestování správnosti, úplnosti a relevantnosti těchto dat,
 - vyhodnocení přiměřenosti významných předpokladů, ze kterých tvrzení vychází.
- A45. Některé rámce účetního výkaznictví vyžadují zveřejnění transakcí se spřízněnými stranami, které nejsou realizovány za podmínek rovnocenných podmínkám, jaké platí pro transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek. Pokud v takové situaci vedení transakci se spřízněnými stranami v účetní závěrce nezveřejní, může to být implicitním tvrzením, že transakce byla uskutečněna za podmínek rovnocenných podmínkám transakce uskutečněné za obvyklých tržních podmínek.

Vyhodnocení účtování o identifikovaných vztazích a transakcích se spřízněnými stranami a zveřejnění údajů o nich

Záležitosti týkající se významnosti (materiality), k nimž je třeba přihlídnout při vyhodnocování nesprávnosti (viz odstavec 25)

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

A46. ISA 450 vyžaduje, aby auditor přihlédl při vyhodnocování toho, zda je nesprávnost významná (materiální), k velikosti i povaze nesprávnosti a ke konkrétním okolnostem jejího výskytu²⁸. Význam transakce pro uživatele účetní závěrky nemusí záviset výhradně na zaúčtované částce transakce, ale rovněž na dalších specifických faktorech, jako je povaha vztahu se spřízněnou stranou.

Vyhodnocování zveřejněných informací o spřízněných stranách (viz odstavec 25(a))

A47. Vyhodnocování informací zveřejněných o spřízněných stranách v návaznosti na požadavky příslušného rámce účetního výkaznictví znamená posouzení toho, zda jsou fakta a okolnosti týkající se vztahů a transakcí účetní jednotky se spřízněnými stranami náležitě sumarizovány a vykázány a zda jsou zveřejněné údaje srozumitelné. Údaje zveřejněné o transakcích se spřízněnými stranami nemusejí být srozumitelné, pokud:

- (a) jsou obchodní opodstatnění a dopady transakce na účetní závěrku nejasné nebo zkreslené nebo
- (b) nejsou náležitě zveřejněny klíčové podmínky transakcí či další jejich důležité prvky nutné k jejich pochopení.

Písemná prohlášení (viz odstavec 26)

A48. Níže jsou popsány okolnosti, za nichž může být vhodné získat písemná prohlášení osob pověřených správou a řízením:

- pokud tyto osoby schválily konkrétní transakce se spřízněnými stranami, které (a) významně (materiálně) ovlivňují účetní závěrku nebo (b) do kterých je zapojeno vedení,
- pokud tyto osoby poskytly auditorovi konkrétní ústní prohlášení o podrobnostech určitých transakcí se spřízněnými stranami,
- pokud mají finanční nebo jinou účast v spřízněných stranách nebo podíl na transakcích s nimi.

A49. Auditor se může rovněž rozhodnout, že získá písemná prohlášení týkající se konkrétních tvrzení, která učinilo vedení, např. tvrzení, že konkrétní transakce se spřízněnými stranami nejsou spojeny s nezveřejněnými vedlejšími úmluvami.

Komunikace s osobami pověřenými správou a řízením

A50. Informování o důležitých záležitostech, které se objeví během auditu²⁹ ve spojitosti se spřízněnými stranami účetní jednotky, pomáhá auditorovi dobrat se společného pochopení povahy a vyřešení těchto záležitostí s osobami pověřenými správou a řízením. K příkladům důležitých záležitostí týkajících se spřízněných stran patří:

- případy, kdy vedení neinformuje (ať již záměrně, či nikoli) auditora o spřízněných stranách nebo o významných transakcích s nimi, což může osoby pověřené správou a řízením upozornit na významné vztahy a transakce se spřízněnými stranami, o kterých dříve nevěděly,

²⁸ ISA 450 „Vyhodnocení nesprávností zjištěných během auditu“, odstavec 11(a). Odstavec A16 ISA 450 obsahuje pokyny týkající se okolností, které mohou ovlivnit vyhodnocování nesprávnosti.

²⁹ ISA 230, odstavec A8, obsahuje další pokyny o povaze důležitých záležitostí, které se objeví během auditu.

SPŘÍZNĚNÉ STRANY

- identifikace významných transakcí se spřízněnými stranami, které nebyly řádně povoleny a schváleny a mohly by vést ke vzniku podezření na spáchání podvodu,
- neshoda s vedením ve spojitosti s účtováním o významných transakcích se spřízněnými stranami a jejich zveřejněním v souladu s příslušným rámcem účetního výkaznictví,
- nedodržení příslušných právních předpisů, které zakazují nebo omezují určité typy transakcí se spřízněnými stranami,
- obtíže při identifikování hierarchicky nejvyšší osoby, která skutečně ovládá účetní jednotku.