

ISA 550

PROPOJENÉ OSOBY

(Platí pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu.)*

O B S A H

| | Odstavec |
|---|----------|
| Úvod | 1 - 6 |
| Existence a zveřejnění propojených osob | 7 - 8 |
| Transakce s propojenými osobami | 9 - 12 |
| Zkoumání identifikovaných transakcí s propojenými osobami | 13 - 14 |
| Prohlášení vedení k auditu | 15 |
| Závěry z auditu a zpráva | 16 |

Mezinárodní auditorský standard ISA 550 „Propojené osoby“ je nutné chápat v kontextu Předmluvy k mezinárodním standardům pro kontrolu kvality, audit, ověřování a související služby, která stanoví pravidla a rozsah použití mezinárodních auditorských standardů.

* Standardy týkající se auditorského rizika ISA 315 „Znalost účetní jednotky a jejího prostředí a vyhodnocení rizik výskytu významné nesprávnosti“, ISA 330 „Postupy prováděné auditorem v reakci na vyhodnocená rizika“ a ISA 500 „Důkazní informace“ daly podnět k harmonizační novele ISA 550. Tyto změny jsou účinné pro audity účetních závěrek sestavených za období počínající 15. prosince 2004 nebo po tomto datu a byly začleněny do textu standardu ISA 550.

Úvod

1. Účelem tohoto mezinárodního auditorského standardu (ISA) je vymezit odpovědnost auditora a auditorské postupy a poskytnout vodítka při ověřování vztahů s propojenými osobami a transakcí s těmito osobami bez ohledu na to, zda se příprava účetní závěrky řídí Mezinárodním účetním standardem (IAS) 24 „Zveřejnění spřízněných stran“, nebo podobným požadavkem.
2. **Auditor provede auditorské procedury k získání dostatečných a vhodných důkazních informací o identifikaci a zveřejnění propojených osob a o dopadu transakcí s propojenými osobami, které jsou z hlediska účetní závěrky významné.** Nelze však očekávat, že audit odhalí všechny transakce s propojenými osobami.
3. Jak je uvedeno ve standardu ISA č. 200 „Cíle a obecné principy auditu účetní závěrky“ v některých případech existují omezení spolehlivosti důkazních informací, na jejichž základě jsou posuzována konkrétní tvrzení. S ohledem na míru nejistoty spojenou s úplností informací o propojených osobách v účetní závěrce poskytnou procedury uvedené v tomto standardu ve spojitosti s těmito tvrzeními dostatečné a vhodné důkazní informace pouze za předpokladu, že auditor neidentifikoval žádnou situaci, která by:
 - (a) zvyšovala riziko výskytu významných nesprávností nad úroveň, kterou by bylo možno za normálních okolností očekávat,
 - (b) naznačovala existenci významné nesprávnosti ve vztahu k propojeným osobám.

Jsou-li důvody domnívat se, že taková situace existuje, auditor provede upravené, rozšířené nebo dodatečné auditorské procedury podle charakteru situace.

4. Definice týkající se propojených osob jsou uvedeny ve standardu IAS 24 a jsou upraveny pro účely tohoto standardu ISA.¹

¹ Definice propojených osob a transakcí s propojenými osobami ze standardu IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran jsou následující:

propojené osoby – osoba je považována za propojenou pokud:

- a) přímo či nepřímo prostřednictvím jednoho nebo více zprostředkovatelů:
 - (i) ovládá jednotku, je jednotkou ovládána nebo je spolu s jednotkou ovládána (do této skupiny patří mateřský podnik, dceřiné podniky a sesterské podniky);
 - (ii) vlastní v jednotce podíl, jehož prostřednictvím uplatňuje v jednotce rozhodující vliv; nebo
 - (iii) jednotku spoluovládá
- b) je přidruženou společností jednotky (dle definice ve standardu IAS 28 – Účtování investic do přidružených podniků);
- c) je společným podnikem, v němž má jednotka postavení spoluvlastníka (viz standard IAS 31 – Účasti ve společných podnicích);
- d) je členem vrcholového vedení jednotky nebo mateřského podniku;
- e) je rodinným příslušníkem osoby uvedené v bodě a) nebo d)
- f) je jednotkou, která je ovládána či spoluovládána některou z osob uvedených v bodě d) nebo e), nebo v ní taková osoba uplatňuje rozhodující vliv, případně v ní vlastní rozhodující část hlasovacích práv, přímo či nepřímo; nebo
- g) je plánem výhod po ukončení zaměstnání pro zaměstnance jednotky nebo pro jakoukoliv jednotku, která je propojenou osobou jednotky

transakce mezi propojenými osobami – převod zdrojů, služeb nebo závazků mezi propojenými osobami bez ohledu na to, zda dochází k úhradě, či nikoli.

5. Vedení účetní jednotky je zodpovědné za identifikaci a správné zveřejnění propojených osob a transakcí s těmito osobami. V rámci této odpovědnosti má vedení zavést do užívání vhodnou interní kontrolu, které zajistí, že transakce s propojenými osobami jsou identifikovány v informačním systému a správně zveřejněny v účetní závěrce.
6. Auditor musí mít dostatečný přehled o účetní jednotce a o jejím prostředí tak, aby byl schopen identifikovat události, transakce a postupy, které by mohly vést k riziku výskytu významné nesprávnosti ve vztahu k propojeným osobám nebo transakcím s nimi. I když je existence propojených osob a transakcí mezi těmito osobami považována za běžný rys podnikání, auditor jim musí věnovat zvláštní pozornost, neboť:
 - (a) Platné účetní předpisy mohou vyžadovat zveřejnění informací o určitých vztazích a transakcích s propojenými osobami v účetní závěrce, jaké např. požaduje standard IAS 24;
 - (b) Existence propojených osob a transakcí s nimi může ovlivnit účetní závěrku. Například daňové závazky a náklady mohou být ovlivněny odlišným pohledem na transakce s propojenými osobami v různých jurisdikcích;
 - (c) Zdroje důkazních informací ovlivňují auditorovo hodnocení jejich spolehlivosti. Za spolehlivější mohou být obecně považovány informace od třetích stran, které nejsou propojenými osobami;
 - (d) Transakce s propojenou osobou může být motivována jinak než běžnými obchodními záležitostmi, například snahou o převod zisku nebo dokonce o spáchání podvodu.

Existence a zveřejnění propojených osob

7. **Auditor posoudí informace připravené osobami pověřenými řízením účetní jednotky, které obsahují jména všech známých propojených osob, a provede následující auditorské procedury k ověření úplnosti této informace:**
 - (a) Pročtení spisu auditora z loňského roku a identifikování jmen již známých propojených osob;
 - (b) Seznámení se s procedurami účetní jednotky sloužícími k identifikaci propojených osob;
 - (c) Vyžádání si informací o vztahu osob pověřených řízením účetní jednotky k jiným účetním jednotkám;
 - (d) Pročtení seznamu společníků nebo akcionářů a zjištění jmen hlavních podílníků nebo akcionářů nebo, v příslušných případech, získání přehledu hlavních podílníků nebo akcionářů z dostupného seznamu vlastníků např. Střediska cenných papírů;
 - (e) Pročtení zápisů z valných hromad a z jednání osob pověřených řízením účetní jednotky a dalších relevantních záznamů, jako je evidence majetkových účastí členů statutárních orgánů;
 - (f) Vyžádání si informací o dalších propojených osobách od současného nebo minulého auditora účetní jednotky;
 - (g) Pročtení přiznání daně z příjmů účetní jednotky a dalších informací poskytovaných regulačním orgánům.

Pokud, podle názoru auditora, existuje nižší riziko toho, že významné propojené osoby nebudou identifikovány, mohou být tyto procedury dle potřeby upraveny.

- 8. Pokud platné účetní předpisy vyžadují zveřejnění informací o vztahu s propojenými osobami, auditor se přesvědčí, že toto zveřejnění je správné.**

Transakce s propojenými osobami

- 9. Auditor prověří informace poskytnuté osobami pověřenými řízením účetní jednotky, které identifikují transakce s propojenými osobami, a všímá si všech dalších významných transakcí s propojenými osobami.**

- 10. Při seznamování se s vnitřními kontrolami účetní jednotky auditor posoudí, zda kontrolní činnosti pro schvalování a zaznamenávání transakcí s propojenými osobami jsou dostatečné.**

11. V průběhu auditu si auditor musí všimnout transakcí, které se v daných podmínkách jeví jako neobvyklé a které mohou poukazovat na existenci dříve neidentifikovaných propojených osob. Jedná se například o:

- Transakce, u kterých byly dohodnuty neobvyklé obchodní podmínky, jako jsou neobvyklé ceny, úrokové sazby, záruky a platební podmínky.
- Transakce, které nemají žádné zřejmé logické obchodní opodstatnění.
- Transakce, jejichž obsah se liší od formy.
- Transakce zpracované neobvyklým způsobem.
- Velký objem transakcí nebo významné transakce s některými odběrateli nebo dodavateli ve srovnání s jinými.
- Nezachycené transakce jako bezplatné přijetí nebo poskytnutí manažerských služeb.

12. V průběhu auditu provádí auditor auditorské procedury, které mohou identifikovat transakce s propojenými osobami. Jedná se například o:

- Provádění detailních testů transakcí a zůstatků.
- Pročtení zápisů z valných hromad a z jednání osob pověřených řízením účetní jednotky.
- Pročtení účetních záznamů se zaměřením na velké a neobvyklé transakce nebo zůstatky a věnování zvláštním pozornosti transakcím zaznamenaným na konci vykazovaného období.
- Pročtení potvrzení o poskytnutých a přijatých půjčkách a konfirmací od bank. Tato potvrzení mohou upozornit na ručitelské vztahy nebo jiné transakce s propojenými osobami.
- Posouzení investičních transakcí, například nákupů a prodejů majetkových podílů ve společných podnicích nebo v jiných účetních jednotkách.

Zkoumání identifikovaných transakcí s propojenými osobami

13. Při zkoumání identifikovaných transakcí s propojenými osobami auditor získá dostatek vhodných důkazních informací o tom, zda tyto transakce byly správně zachyceny a zveřejněny.

14. Vzhledem k podstatě vztahů s propojenými osobami mohou být důkazní informace o transakcích s propojenými osobami omezené například ve vztahu k existenci zásob umístěných u propojené osoby do komise nebo k instrukci od mateřské společnosti, aby dceřiná společnost zaúčtovala licenční poplatek. Protože vhodné důkazní informace o těchto transakcích nemusí být u účetní jednotky vždy v dispozici, auditor zváží provedení auditorských procedur, jako je:

- Potvrzení podmínek a objemu transakce s propojenou osobou,
- Prověrka informací ve vlastnictví propojené osoby,
- Potvrzení nebo projednání s dalšími osobami spojenými s transakcí, jako jsou banky, právníci, ručitelé a zprostředkovatelé.

Prohlášení vedení k auditu

15. Auditor získá písemné prohlášení vedení účetní jednotky o:

- (a) úplnosti informací poskytnutých ve vztahu k identifikaci propojených osob,
- (b) správnosti informací o propojených osobách uvedených v účetní závěrce.

Závěry z auditu a zpráva

16. Pokud auditor nemůže získat dostatečné a vhodné důkazní informace týkající se propojených osob a transakcí s těmito osobami nebo dojde k závěru, že jejich zveřejnění v účetní závěrce není správné, upraví odpovídajícím způsobem auditorskou zprávu.

Stanovisko k problematice veřejného sektoru

- 1. Při uplatňování auditorských zásad uvedených v tomto standardu musejí auditoři odkazovat na legislativní požadavky, které se ve spojitosti s transakcemi s propojenými osobami týkají subjektů a zaměstnanců z veřejného sektoru. Zákony by totiž mohly účetním jednotkám a zaměstnancům zakazovat uzavírání transakcí s propojenými osobami. Ze zákona by dále mohli být zaměstnanci z veřejného sektoru povinni dokládat své podíly v účetních jednotkách, s nimiž realizují profesní nebo komerční transakci. Existují-li tyto legislativní požadavky, musí být auditorské postupy rozšířeny tak, aby odhalily případy, kdy tyto požadavky nejsou dodržovány.*
- 2. Přestože Mezinárodní standard pro veřejný sektor 1 – Finanční výkaznictví státních podniků uvádí, že na obchodní podniky z veřejného sektoru se vztahují všechny Mezinárodní standardy pro finanční výkaznictví (IFRS), standard IAS 24 – Zveřejnění spřízněných stran nevyžaduje zveřejňování informací o transakcích mezi státem ovládanými podniky. Definice propojených osob uvedené ve standardu IAS 24 a v tomto standardu nepokrývají všechny okolnosti, které se mohou vyskytnout ve*

spojitosti s účetními jednotkami z veřejného sektoru. Zmíněné standardy se např. nezabývají statusem vztahů mezi ministry a ministerstvy a mezi ministerstvy a státními orgány či institucemi pro účely uplatnění tohoto mezinárodního auditorského standardu.

„Tento mezinárodní auditorský standard ISA 550 „Propojené osoby“ zveřejněný Radou pro auditorské a ujišťovací standardy (IAASB) Mezinárodní federace účetních (IFAC) v anglickém jazyce a publikovaný v příručce Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncement 2005 Edition, byl přeložen do českého jazyka Komorou auditorů České republiky v červnu 2005 a je reprodukován se souhlasem organizace IFAC v červenci 2005. S postupem překladu mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů byla organizace IFAC seznámena a překlad byl proveden v souladu s „Oznámením zásad překladu standardů a návodů vydaných organizací IFAC.“ Schválený text všech mezinárodních auditorských a ujišťovacích standardů je ten, který organizace IFAC publikovala v anglickém jazyce.“

Copyright © Mezinárodní federace účetních, leden 2005.
Všechna práva vyhrazena. Použití s povolením.