

МЕЂУНАРОДНИ СТАНДАРД РЕВИЗИЈЕ 550 ПОВЕЗАНЕ СТРАНЕ

(Стандард важи за ревизије финансијских извештаја
за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније)

САДРЖАЈ

Параграф

Увод

Делокруг овог ISA	1	
Природа односа и трансакција са повезаним странама		2
Одговорности ревизора	3–7	
Датум ступања на снагу	8	
Циљеви	9	
Дефиниције	10	
Захтеви		
Поступци процене ризика и повезане активности		11–17
Идентификација и процена ризика материјално погрешних исказа у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама		18–19
Одговори на ризике материјално погрешног исказа у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама		20–24
Процена рачуноводства и обелодањивања односа и трансакција са идентификованим повезаним странама		25
Писане изјаве	26	
Комуникација са лицима овлашћеним за управљање		27
Документација	28	
Примена и остала објашњења		
Одговорности ревизора	A1–A3	
Дефиниција повезане стране	A4–A7	
Поступци процене ризика и повезане активности		A8–A28
Идентификација и процена ризика материјално погрешних исказа у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама		A29–A30
Одговори на ризике материјално погрешних исказа у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама		A31–A45
Процена рачуноводства и обелодањивања односа и трансакција са идентификованим повезаним странама		A46–A47
Писане изјаве	A48–A49	
Комуникација са лицима овлашћеним за управљање		A50

Међународни стандард ревизије (ISA) 550, *Повезане стране* треба тумачити у контексту ISA 200, *Општи циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*.

Увод

Делокруг овог ISA

1. Овај Међународни стандард ревизије (ISA) одређује ревизорове одговорности у ревизији финансијских извештаја које се тичу односа и трансакција повезаних страна. Конкретно, овај стандард даје детаљнији приказ примене ISA 315 (ревидирањ), ISA 33⁰ и ISA 24⁰ у вези са ризицима материјално погрешних исказа повезаних са односима и трансакцијама повезаних страна.

Природа односа и трансакција са повезаним странама

2. Многе трансакције са повезаним странама се врше у оквиру редовног пословања. У тим околностима, оне не носе ризик који је већи од ризика материјално погрешних исказа у финансијским извештајима приликом сличних трансакција са неповезаним странама. Међутим, природа односа и трансакција повезаних страна може, у неким околностима, да допринесе већем ризику материјално погрешних исказа у финансијским извештајима него што је то случај за сличне трансакције са неповезаним странама. На пример:

- Повезане стране могу да послују у оквиру обимних и сложених односа и структура, што повећава сложеност трансакција са повезаним странама.
- Информациони системи могу бити неефективни у идентификовању или сумирању трансакција и салда између ентитета и његових повезаних страна.
- Трансакције са повезаним странама можда неће бити спроведене у складу са нормалним тржишним правилима и условима; на пример, неке трансакције са повезаним странама могу бити спроведене без размене накнада.

Одговорности ревизора

3. Будући да повезане стране нису међусобно независне, многи оквири финансијског извештавања успостављају специфичне захтеве у погледу рачуноводственог обухватања и обелодањивања, у вези са односима, трансакција и салда повезаних страна, како би се корисницима финансијских извештаја омогућило да разумеју њихову природу и стварне или потенцијалне ефекте на финансијске извештаје. У случајевима када применљиви оквир финансијског извештавања прописује овакве захтеве, ревизор има одговорност да изврши ревизијске поступке како би идентификовао, проценио и одговорио на ризике материјално погрешних исказа који су последица успеха ентитета да на адекватан начин рачуноводствено обухвати или обелодани односе, трансакције или салда повезаних страна, у складу са захтевима применљивог оквира.

4. Чак и уколико применљив оквир финансијског извештавања успоставља минималне или никакве захтеве у вези са повезаним странама, ревизор ипак мора да стекне довољно разумевање о односима и трансакцијама између ентитета и повезаних страна, да би могао да закључи да ли се финансијским извештајима, у оној мери у којој су ти извештаји под утицајем ових односа и трансакција: (видети параграф А1)

(а) Постигне фер презентација (оквир фер презентације); или (видети параграф А2)

(б) Не наводи на погрешан закључак (оквир усклађености). (видети параграф А3)

5. Такође, разумевање односа и трансакција између ентитета и повезаних страна је значајно за ревизорову процену да ли постоји један или више фактора ризика криминалне радње у складу са ISA 240, јер се криминалне радње могу лако починити преко повезаних страна.

6. Услед инхерентних ограничења ревизије, постоји неизбежан ризик да неки материјално погрешни искази у финансијским извештајима неће бити откривени, иако је ревизија планирана и извршена у складу са Међународним стандардима ревизије. У контексту повезаних страна, потенцијални ефекти инхерентних ограничења на ревизорову способност да открије материјално погрешне исказе су већи услед следећих разлога:

- Може се десити да руководство не буде упознато са постојањем свих односа и трансакција између повезаних страна, посебно уколико применљивим оквиром финансијског извештавања нису постављени специфични захтеви за повезане стране.
- Односи између повезаних страна могу представљати бољу могућност за тајне договоре, прикривање или манипулацију од стране руководства.

7. Планирање и спровођење ревизије која укључује професионални скептицизам у складу са ISA 20⁰ је веома важно у контексту потенцијалних необелодањених односа и трансакција између повезаних страна. Захтеви овог ISA су осмишљени како би помогли ревизору да идентификује и процени ризике материјално погрешних исказа који се повезују са односима и трансакцијама између повезаних страна, и осмисли ревизијске поступке као одговор на процењене ризике.

Датум ступања на снагу

8. Овај стандард важи за ревизије финансијских извештаја за периоде који почињу 15. децембра 2009. године или касније.*

Циљеви

9. Циљеви ревизора су да:

- (а) Без обзира на то да ли су применљивим оквиром финансијског извештавања успостављени захтеви у погледу повезаних страна, стекне разумевање о односима и трансакцијама између повезаних страна како би могао да:
 - (i) Препозна факторе ризика криминалне радње, уколико их има, који су последица односа и трансакција између повезаних страна, а који су значајни за идентификовање и процену ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње; и
 - (ii) Донесе закључак, на основу прикупљених ревизијских доказа, да ли се финансијским извештајима, у оној мери у којој су под утицајем односа и трансакција:
 - а. Постигне фер презентација (за оквире фер презентације), или
 - б. Не наводи на погрешан закључак (за оквир усклађености); и
- (б) Такође, у ситуацијама када су применљивим оквиром финансијског извештавања успостављени специфични захтеви у погледу повезаних страна, да прикупи довољно адекватних ревизијских доказа о томе да ли су односи и трансакције између повезаних страна адекватно идентификоване и рачуноводствено обухваћене у финансијским извештајима у складу са овим оквиром.

Дефиниције

10. За потребе Међународних стандарда ревизије наведени појмови имају следеће значење:

- (а) Независна трансакција – трансакција спроведена под условима који одговарају трансакцији између вољног купца и вољног продавца који нису повезани, делују независно један од другог и руководе се својим најбољим интересима.
- (б) Повезана страна – Страна која је или: (видети параграфе А4-А7)
 - (i) Повезана страна која је дефинисана у применљивом оквиру финансијског извештавања, или
 - (ii) Када применљивим оквиром финансијског извештавања нису успостављени захтеви који се односе на повезане стране или је успостављен минимум захтева:
 - а. Лице или други ентитет који има контролу или значајан утицај, директно или индиректно преко једног или више посредника, на извештајни ентитет;
 - б. Други ентитет над којим извештајни ентитет има контролу или значајан утицај, директно или индиректно преко једног или више посредника; или
 - ц. Други ентитет који је под заједничком контролом са извештајним ентитетом зато што имају:
 - i. Заједничко контролно власништво;
 - ii. Заједничко више руководство; или
 - iii. заједничко руководство.

Међутим, ентитети који су под заједничком контролом државе (то јест, националне, регионалне или локалне власти) се не сматрају повезаним осим уколико нису повезане значајним трансакцијама или у значајној мери деле ресурсе.

Захтеви

Поступци процене ризика и повезане активности

11. Као део поступка процене ризика и повезаних активности које, у складу са захтевима ISA 315 (ревидиран) и ISA 240, ревизор спроводи током ревизије, ревизор врши ревизијске поступке и повезане активности наведене у параграфима 12-17 како би прибавио информације које су релевантне за идентификовање ризика материјално погрешног исказа који се доводи у везу са односима и трансакцијама између повезаних страна. (видети параграф А8)

Разумевање односа и трансакција са повезаним странама

12. Дискусија тима који ради на ангажовању која је обавезна у складу са ISA 315 (ревидиран) и ISA 240⁰ обухвата одређена разматрања о осетљивости финансијских извештаја на материјално погрешне исказе услед криминалне радње или грешке која може бити последица односа и трансакција између ентитета и повезаних страна. (видети параграфе А9-А10)

13. Ревизор испитује руководство о:

- (а) Идентитету повезаних страна ентитета, укључујући и промене у односу на претходни период; (видети параграфе А11-А14)
- (б) Природи односа између ентитета и ових повезаних страна; и
- (ц) Да ли је ентитет имао трансакције са овим повезаном лицима током тог периода, и ако јесте, која је врста и сврха тих трансакција.

14. Ревизор треба да обави испитивање руководства и осталих особа у ентитету, и спроведе друге поступке процене ризика за које сматра да су неопходни како би стекао разумевање о контролама, уколико их има, које је руководство успоставило да би се: (видети параграфе А15-А20)

- (а) Идентификовали, рачуноводствено обухватили и обелоданили односи и трансакције са повезаним странама у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања;
- (б) Дала овлашћења и одобрења за значајне трансакције и аранжмане са повезаним странама; и (видети параграф А21)
- (ц) Дала овлашћења и одобрења за значајне трансакције и аранжмане који нису део редовног пословања.

Обраћање пажње на информације о повезаним странама приликом прегледа евиденција и докумената

15. Током ревизије, ревизор треба да обрати пажњу, приликом прегледа евиденција и докумената, на аранжмане или друге информације које могу да указују да постоје односи или трансакције са повезаним странама које руководство није раније идентификовало или обелоданило ревизору. (видети параграфе А22-А23)

Ревизор треба, посебно, да прегледа следеће како би утврдио да ли постоје показатељи постојања односа или трансакција са повезаним странама које руководство није раније идентификовало или обелоданило ревизору:

- (а) потврде из банке или правни документи који су прикупљени у току ревизијских поступака;
- (б) записнике са састанака деоничара и лица овлашћених за управљање; и
- (ц) друге евиденције или документе за које ревизор сматра да су неопходни у околностима у којима се налази ентитет.

16. Уколико током вршења обавезних ревизијских поступака наведених у параграфу 15 или других ревизијских поступака ревизор уочи значајне трансакције које нису део редовног пословања ентитета, ревизор испитује руководство о: (видети параграфе А24-А25)

- (а) Природи тих трансакција; и (видети параграф А26)
- (б) Да ли постоји могућност да су повезане стране укључене у те трансакције. (видети параграф А27)

Размена информација о повезаној страни са тимом који ради на ангажовању

17. Ревизор треба да размењује информације које има о повезаним странама ентитета са тимом који ради на ангажовању. (видети параграф А28)

Идентификација и процена ризика материјално погрешних исказа

у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама

18. Како би испунио захтеве из ISA 315 (ревидиран) у погледу идентификације и процене ризика материјално погрешног исказа, ревизор идентификује и процењује ризике материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама и утврђује да ли су неки од тих ризика значајни ризици. Да би то урадио, ревизор третира идентификоване значајне трансакције са повезаним странама које нису део редовног пословања као фактор који повећава значајне ризике.

19. Уколико ревизор идентификује факторе ризика криминалне радње (укључујући и околности које се тичу постојања повезане стране са доминантним утицајем) приликом спровођења поступака процене ризика и осталих активности у вези са повезаним странама, ревизор треба да узме у обзир те информације приликом идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње, у складу са ISA 240. (видети параграфе А6 и А29-А30)

**Одговори на ризике материјално погрешног исказа
у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама**

20. Као део захтева из ISA 330 у погледу одговора ревизора на процењене ризике ревизор осмишљава и спроводи даље ревизијске поступке како би прибавио довољно адекватних ревизијских доказа о процењеним ризицима материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама. Ови ревизијски поступци укључују поступке који су захтевани параграфима 21-24. (видети параграфе А31-А34)

Идентификација претходно неидентификованих и необелодањених повезаних страна или трансакција са значајним повезаним странама

21. Уколико ревизор идентификује аранжмане или информације које указују на постојање односа и трансакција са повезаним странама које руководство није раније идентификовало или обелоданило ревизору, ревизор утврђује да ли постојеће околности потврђују постојање тих односа или трансакција.

22. Уколико ревизор идентификује повезане стране или значајне трансакције са повезаним странама које руководство није раније идентификовало или обелоданило ревизору, ревизор:

- (а) У најкраћем року обавештава остале чланове тима који ради на ангажовању о значајним информацијама; (видети параграф А35)
- (б) У случајевима где применљиви оквир финансијског извештавања утврђује захтеве у вези повезаних страна:
 - (i) Захтева од руководства да идентификује све трансакције са новоидентификованим повезаним странама за потребе ревизорових даљих процена; и
 - (ii) Испитује из ког разлога контроле ентитета над односима и трансакцијама са повезаним странама нису омогућиле идентификовање или обелодањивање односа и трансакција са повезаним странама.
- (ц) Обавља одговарајуће ревизијске поступке суштинског испитивања у вези са новоидентификованим повезаним странама или значајним трансакцијама са повезаним странама; (видети параграф А36)
- (д) Поново разматра ризик постојања других повезаних страна или значајних трансакција са повезаним странама, које руководство није раније идентификовало или обелоданило ревизору, и спроведе неопходне ревизијске поступке; и
- (е) Уколико се чини да руководство није имало намеру да обелодани информације (што указује на ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње), процењује које су последице тога на ревизију. (видети параграф А37)

Идентификоване значајне трансакције са повезаним странама које нису део редовног пословања ентитета

23. За идентификоване значајне трансакције са повезаним странама које нису део редовног пословања ентитета, ревизор:

- (а) Врши проверу уговора и споразума на којима се заснивају, уколико их има, и процењује да ли:
 - (i) Пословна оправданост (или њено непостојање) за трансакције указују да се у њима учествује како би се извршило нетачно финансијско извештавање или прикрила злоупотреба имовине; (видети параграфе А38-А39)
 - (ii) Су услови трансакције у складу са објашњењима руководства; и
 - (iii) Су трансакције на адекватан начин рачуноводствено обухваћене и обелодањене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања; и
- (б) Прибавља ревизијске доказе да су дата одговарајућа овлашћења и одобрења за трансакције. (видети параграфе А40-А41)

Тврдње да су трансакције са повезаним странама спроведене под условима који су еквивалентни онима који преовлађују у независним трансакцијама

24. Уколико је руководство изнело тврдњу у финансијским извештајима да је трансакција са

повезаним странама спроведена под условима који су еквивалентни онима који преовлађују у независним трансакцијама, ревизор треба да прибави довољно адекватних ревизијских доказа о тој тврдњи. (видети параграфе A42-A45)

Процена рачуноводства и обелодањивања односа и трансакција са идентификованим повезаним странама

25. Приликом формирања мишљења о финансијским извештајима у складу са ISA 700 (ревидиран) ревизор процењује: (видети параграф A46)

(а) Да ли су односи и трансакције са идентификованим повезаним странама на адекватан начин рачуноводствено обухваћене и обелодањене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, и (видети параграф A47)

(б) Да ли ефекти односа и трансакција са повезаним странама:

(i) Ономогућавају фер презентацију финансијских извештаја (за оквире фер презентације); или

(ii) Узрокују доношење погрешних закључака на основу финансијских извештаја (за оквире усклађености).

Писане изјаве

26. У случајевима где су применљивим оквиром финансијског извештавања утврђени захтеви у погледу повезаних страна, ревизор прибавља писане изјаве од руководства и, где је то применљиво, лица овлашћених за управљање: (видети параграфе A48-A49)

(а) Да су ревизору обелоданили идентитет повезаних страна и све односе и трансакције са повезаним странама са којим су упознати; и

(б) Да су адекватно рачуноводствено обухватили и обелоданили те односе и трансакције у складу са захтевима оквира.

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

27. Осим у случају када су сва лица овлашћена за управљање укључена у руковођење ентитетом, ревизор ће лицима овлашћеним за управљање саопштава значајна питања која се јављају током ревизије у вези са повезаним странама ентитета. (видети параграф 50)

Документација

28. Ревизор у ревизијску документацију укључује називе идентификованих повезаних страна и природу односа са повезаним странама.

* * *

Примена и остала објашњења

Одговорности ревизора

Оквири финансијског извештавања који успостављају

минималне захтеве у вези повезаних страна (видети параграф 4)

A1. Применљиви оквир финансијског извештавања којим се успостављају минимални захтеви у вези повезаних странама дефинише значење повезане стране али ова дефиниција је знатно ужа од дефиниције која је наведена у параграфу 10(б)(ii) овог ISA, тако да захтев оквира у погледу обелодањивања односа и трансакција са повезаним странама важи за знатно мањи број односа и трансакција са повезаним странама.

Оквири фер презентације (видети параграф 4(а))

A2. У контексту оквира фер презентације односи и трансакције са повезаним странама могу ономогућити фер презентацију финансијских извештаја уколико, на пример, економска реалност тих односа и трансакција није адекватно одражена у тим финансијским извештајима. На пример, фер презентација можда неће бити постигнута ако је продаја имовине од стране ентитета акционару који контролише ентитет, по цени која је испод или изнад фер тржишне вредности, рачуноводствено обухваћена као тржишна трансакција за ентитет, а у ствари може да представља уплату или поврат капитала или исплату дивиденде.

Оквири усклађености (видети параграф 4(б))

A3. У контексту оквира усклађивања, од одређених околности ангажовања зависи да ли односи и трансакције са повезаним странама доводе до тога да финансијски извештаји наводе на погрешне закључке као што је описано у ISA 700 (ревидиран). На пример, чак и у случају да је необелодањивање трансакција са повезаним странама у финансијским извештајима у складу са оквиром и применљивим

законом или регулативом, финансијски извештаји могу наводити на погрешан закључак уколико ентитет већи део свог прихода остварује из трансакција са повезаним странама, а та чињеница није обелодањена. Међутим, веома су ретке ситуације када ће ревизор размотрити да ли финансијски извештаји, који су припремљени и презентовани у складу са оквиром усклађености, наводе на погрешан закључак уколико је у складу са ISA 21⁰ ревизор закључио да је оквир прихватљив.

Дефиниција повезане стране (видети параграф 10(б))

A4. Многи оквири финансијског извештавања се баве концептом контроле и значајног утицаја. Иако се приликом разматрања ових концепата могу користити различити појмови, у начелу сви објашњавају следеће:

(а) Контрола је моћ управљања финансијским и пословним политикама ентитета како би остварила корист од његових активности; и

(б) Значајан утицај (који може бити стечен путем заједничког власништва, законом или споразумом) је моћ учествовања у доношењу политичких и оперативних одлука, али не и контрола над овим политикама.

A5. Постојање следећих односа може да указује на присуство контроле или значајног утицаја:

(а) Директно или индиректно власништво над капиталом ентитета или други финансијски интереси у њему.

(б) Директно или индиректно власништво над капиталом или други финансијски интереси у другим ентитетима.

(ц) Припадање групи лица овлашћених за управљање или кључном руководству (то јест групи чланова руководства који имају овлашћења и одговорност да планирају, усмеравају и контролишу активности ентитета).

(д) Блиска родбинска веза са било којом особом наведеном у подпараграфу (ц)

(е) Постојање значајног пословног односа са било којом особом наведеном у подпараграфу (ц).

Повезане стране са доминантним утицајем

A6. Повезане стране, које су у могућности да врше контролу или имају значајан утицај, могу бити у позицији да значајно утичу на ентитет или његово руководство. Разматрање таквог понашања је релевантно приликом идентификовања и процене ризика материјално погрешних исказа услед криминалне радње, као што је детаљније описано у параграфима A29-A30.

Ентитети посебне намене као повезане стране

A7. У неким околностима, ентитет посебне намене може бити повезана страна ентитета, јер га ентитет суштински контролише, иако ентитет поседује мали део или уопште не поседује капитал ентитета посебне намене.

Поступци процене ризика и повезане активности

Ризици материјално погрешних исказа који се доводе у везу са односима и трансакцијама са повезаним странама (видети параграф 11)

Разматрања која су специфична за ентитете јавног сектора

A8. Одговорности ревизора јавног сектора у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама могу бити под утицајем ревизијског мандата, или обавеза ентитета јавног сектора у складу са законом, регулативом или другим прописима. Као последица тога, одговорности ревизора јавног сектора не морају бити ограничене само на то да реагују на ризике материјално погрешних исказа који се доводе у везу са односима и трансакцијама са повезаним странама, већ могу да обухвате и шире одговорности како би се одговорило на ризике неусклађености са законом, регулативом или другим прописима којима се регулише јавни сектор и у којима се наводе специфични захтеви за пословање са повезаним странама. Такође, ревизор јавног сектора некада мора да узме у обзир захтеве финансијског извештавања за јавни сектор у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама који се могу разликовати од оних који важе за приватни сектор.

Разумевање односа и трансакција са повезаним странама ентитета

Дискусија у оквиру тима који ради на ангажовању (видети параграф 12)

A9. Питања која могу бити покренута у склопу дискусије између чланова тима који ради на ангажовању обухватају следећа питања:

- Природу и обим односа и трансакција ентитета и повезаних страна (уз коришћење, на пример,

ревизорове евиденције идентификованих повезаних страна која се ажурира након сваке ревизије).

- Истицање значаја одржавања професионалног скептицизма током ревизије у вези са могућим постојањем материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама.
- Околности или услови у којима се налази ентитети, а који могу да указују на постојање односа или трансакција са повезаним странама које руководство није идентификовало или обелоданило ревизору (на пример, сложена организациона структура, коришћење ентитета посебне намене за ванбилансне трансакције или неадекватан информациони систем).
- Евиденције или документе који могу да указују на постојање односа или трансакција са повезаним странама.
- Значај који руководство и лица овлашћена за управљање придају идентификацији, адекватном рачуноводственом обухватању, и обелодањивању односа и трансакција са повезаним странама (уколико су применљивим оквиром финансијског извештавања успостављени захтеви за повезане стране), и повезани ризик да ће руководство заобићи значајне контроле.

A10. Такође, дискусија у вези криминалних радњи може да обухвата разматрање конкретних начина на који би повезане стране могле бити укључене у криминалне радње. На пример:

- На који начин ентитети посебне намене које контролише руководство могу бити употребљени за управљање добитком.
- На који начин трансакције између ентитета и познатог пословног партнера кључног члана руководства могу бити спроведене да би се омогућила злоупотреба имовине ентитета.

Идентитет повезаних страна ентитета
(видети параграф 13(a))

A11. У случајевима где су применљивим оквиром финансијског извештавања утврђени захтеви у вези повезаних страна, информације у вези са идентитетом повезаних страна ентитета су најчешће већ спремне и на располагању руководству, јер информациони системи ентитета морају да евидентирају, обрађују и сумирају односе и трансакције ентитета са повезаним странама како би се омогућило да ентитет испуни захтеве оквира у вези рачуноводственог обухватања и обелодањивања. Руководство зато вероватно има свеобухватну листу повезаних страна и промена у односу на претходни период. За поновна ангажовања, вршење упита даје основу за поређење информација које је доставило руководство, са ревизоровом евиденцијом повезаних страна из претходног периода.

A12. Међутим, уколико оквиром нису утврђени захтеви у вези са повезаним странама, ентитет можда неће имати такве информационе системе. У таквим околностима се може десити да руководство не буде свесно постојања свих повезаних страна. У сваком случају, захтев да се изврши испитивање наведено у параграфу 13 и даље важи, јер руководство може бити упознато са странама које испуњавају све захтеве дефиниције повезане стране који су наведени у овом ISA. У таквом случају, међутим, ревизорово испитивање идентитета повезаних страна ентитета ће најчешће бити саставни део ревизоровог поступка процене ризика и повезаних активности које се врше у складу са ISA 315 (ревидиран) ради добијања информација о:

- Власничкој и управљачкој структури ентитета;
- Постојећим и планираним инвестицијама ентитета;
- Структури ентитета и начину финансирања.

У конкретном случају односа заједничке контроле, руководство ће пре бити свесно тих односа уколико они имају економски значај за ентитет, а ревизорово испитивање руководства ће бити ефективније уколико се фокусира на то да ли су стране са којима ентитет ступа у значајне трансакције, или, са којима у значајној мери дели ресурсе, повезане стране.

A13. У контексту ревизије групе, ISA 600 захтева да тим ангажовања на нивоу групе достави сваком ревизору компоненте списак повезаних страна које је припремило руководство групе и свих других повезаних страна са којима је тим ангажовања на нивоу групе упознат. У случајевима када је ентитет компонента групе, ове информације представљају корисну основу за ревизорове упите руководству о идентитету повезаних страна ентитета.

A14. Ревизор такође може прибавити неке информације о идентитету повезаних страна испитивањем руководства током процеса прихватања или наставка ангажовања.

Контроле ентитета над односима и трансакцијама са повезаним странама (видети параграф 14)

A15. Остала лица у ентитету су она за које се сматра да су највероватније упознате са односима и трансакцијама са повезаним странама ентитета, и контролама ентитета над таквим односима и трансакцијама. Међу њима могу да буду, у оној мери у којој не чине део руководства:

- Лица овлашћена за управљање;
- Запослени који су у позицији да иницирају, обрађују или евидентирају трансакције које су значајне и нису у оквиру редовног пословања, и они који надгледају и прате те запослене;
- Функција интерне ревизије;
- Интерни правни саветници; и
- Лице задужено за етику или лице на еквивалентној позицији.

A16. Ревизија се спроводи под претпоставком да руководство и када је то адекватно, лица овлашћена за управљање имају сазнање и разумеју да имају одговорност за припрему финансијских извештаја у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања, укључујући и фер презентацију где је то релевантно, као и за оне интерне контроле за које руководство, и када је то адекватно, лица овлашћена за управљање утврде да су неопходне за припрему финансијских извештаја у којима неће бити материјално погрешних исказа, било да су изазвани кривичном радњом или грешком. У складу са тим, уколико су оквиром установљени захтеви у вези повезаних страна, припрема финансијских извештаја захтева да руководство, уз надзор лица овлашћених за управљање, осмисли, примени и одржава одговарајуће контроле над односима и трансакцијама са повезаним странама ради идентификације и адекватног рачуноводственог обухватања и обелодањивања у складу са оквиром. У улози надзора, лица овлашћена за управљање надгледају начин на који руководство обавља своје дужности у вези са тим контролама. Без обзира на све оквиром установљене захтеве које се тичу повезаних страна, лица овлашћена за управљање могу, у оквиру надзора, добити информације од руководства помоћу којих ће схватити природу и пословну оправданост односа и трансакција са повезаним странама ентитета.

A17. Како би се испунио захтев ISA 315 (ревидиран) у погледу стицања разумевања контролног окружења, ревизор може размотрити одлике контролног окружења које су релевантне за спречавање ризика материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама, као што су:

- Интерни етички кодекс, о ком су адекватно информисани запослени у ентитету и примењује се у циљу регулисања околности у којима ентитет може ступити у одређене врсте трансакција са повезаним лицима.
- Политике и процедуре за отворено и благовремено обелодањивање интереса које руководство и лица овлашћена за управљање имају у трансакцијама са повезаним странама.
- Додељивање одговорности, у оквиру ентитета, за идентификовање, евидентирање, сумирање и обелодањивање трансакција са повезаним странама.
- Благовремено обелодањивање и дискусија руководства са лицима овлашћеним за управљање о значајним трансакцијама са повезаним странама ван редовног тока пословања ентитета, укључујући и то да ли су лица овлашћена за управљање адекватно преиспитала пословну оправданост трансакција (на пример, тражењем савета од екстерних професионалних саветника).
- Јасна упутства за одобравање трансакција са повезаним странама које укључују стварни и наводни сукоб интереса, као што је одобрење од пододбора лица овлашћених за управљање који се састоји од особа које су независне од руководства.
- Периодични прегледи које врше интерни ревизори, уколико је то применљиво.
- Проактивни поступци руководства поводом решавања питања обелодањивања повезаних страна, као што је тражење савета од ревизора или екстерног правног саветника.
- Постојање политика и процедура алармирања, где је то применљиво.

A18. Контроле над односима и трансакцијама са повезаним странама у оквиру неких ентитета могу бити мањкаве или непостојеће услед великог броја разлога, као што су:

- Низак степен пажње који руководство посвећује идентификовању и обелодањивању односа и трансакција са повезаним странама.

- Недостатак одговарајућег надзора од стране лица овлашћених за управљање.
- Свако намерно занемаривање тих контрола јер обелодањивања повезаних страна могу открити информације које руководство сматра осетљивим, на пример, постојање трансакција у које су укључени чланови породица руководиоца.
- Руководство недовољно разуме захтеве у вези са повезаним странама који су утврђени применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Непостојање захтева за обелодањивање у применљивом оквиру финансијског извештавања.

Када су те контроле неефективне или не постоје, ревизор може бити у ситуацији да није у могућности да прикупи довољно одговарајућих ревизијских доказа о односима и трансакцијама са повезаним странама. Уколико је ово случај, ревизор би, у складу са ISA 705 (ревидиран), размотрио импликације на ревизију, укључујући и мишљење у ревизоровом извештају.

A19. Погрешно финансијско извештавање у криминалне сврхе често укључује заобилажење контрола од стране руководства које би иначе сматране ефективним. Ризик заобилажења контрола од стране руководства је виши уколико руководство има односе који укључују контролу или значајан утицај са странама са којима ентитет послује, јер ови односи могу бити већи подстрек и дати руководству више могућности за вршење криминалних радњи. На пример, финансијски интерес руководства у одређеним повезаним странама може бити подстицај да руководство заобиђе контролу тако што ће (а) наводити ентитет, да супротно његовим интересима, врши трансакције у корист ових страна, или (б) радити у тајном договору са тим странама или контролисати њихове активности. Примери могућих криминалних радњи обухватају:

- Креирање фиктивних услова трансакција са повезаним странама како би се погрешно представила пословна оправданост ових трансакција.
- Организација трансфера средстава у криминалне сврхе од руководства или руководству и/или другима у износима који су значајно изнад или испод тржишне вредности.
- Укључивање у сложене трансакције са повезаним странама, као што су ентитети посебне намене, које су тако структурисане да на погрешан начин приказују финансијску позицију или финансијски утицај ентитета.

Разматрања која су специфична за мање ентитете

A20. Контролне активности у мањим ентитетима имају тенденцију да буду мање формалне и мањи ентитети можда немају документован процес у вези са успостављањем односа и трансакција са повезаним странама. Власник-руководилац може ублажавати неке од ризика који настају као последица трансакција са повезаним странама, или потенцијално повећати те ризике, путем активног учешћа у свим главним аспектима тих трансакција. За те ентитете, ревизор може стећи разумевање о односима и трансакцијама са повезаним странама, и свих контрола које могу постојати над њима, испитивањем руководства у комбинацији са другим поступцима, као што је посматрање активности руководства у сврхе надзора и прегледа, и провером расположиве релевантне документације. Овлашћења и одобравања значајних трансакција и аранжмана (видети параграф 14(б))

A21. Овлашћивање представља давање дозволе од стране или страна које имају надлежност (било да је у питању руководство, лица овлашћена за управљање или акционари ентитета) за укључивање ентитета у одређене трансакције у складу са претходно утврђеним критеријумима, било да укључују расуђивање или не. Одобрење обухвата прихватање трансакција у које је ступио ентитет од стране наведених лица, по основу задовољења критеријума на основу којих је добијено овлашћење. Примери контрола које ентитет може да успостави за овлашћење или одобравање значајних трансакција или аранжмана са повезаним странама или значајних трансакција или аранжмана ван редовног тока пословања, обухватају:

- Надзор контрола како би се идентификовале такве трансакције или аранжмани за сврхе овлашћивања или одобравања.
- Одобравање услова трансакција и аранжмана од стране руководства, лица овлашћених за управљање или, где је то применљиво, акционара.

Обраћање пажње на информације о повезаним странама приликом прегледа евиденција и докумената

Евиденције и документи које ревизор може да прегледа (видети параграф 15)

A22. Током ревизије, ревизор може да изврши проверу евиденција и докумената који могу да пруже информације о односима и трансакцијама са повезаним странама, на пример:

- Потврда трећих страна које је прикупио ревизор (као додатак потврдама од банке и правним потврдама)
- Пореских пријава.
- Информација које ентитет доставља регулаторним телима.
- Регистара акционара како се би идентификовали главни акционари ентитета.
- Изјава о сукобу интереса које даје руководство или лица овлашћена за управљање.
- Евиденција о инвестицијама ентитета и пензионим плановима.
- Уговора и споразума са кључним руководством или лицима овлашћеним за управљање.
- Значајних уговора и споразума који не спадају у редовно пословање ентитета.
- Посебних фактура и кореспонденција од професионалних саветника ентитета.
- Полиса животног осигурања купљених од стране ентитета.
 - Значајних уговора које је ентитет поново закључио током одређеног периода.
 - Извештаја функције интерне ревизије.
 - Документације која је у вези са поднесцима ентитета регулаторном телу за хартије од вредности (на пример, проспекти).

Аранжмани који могу да укажу на постојање претходно неидентификованих или необелодањених односа и трансакција са повезаним странама. (видети параграф 15)

A23. Аранжман обухвата формални или неформални споразум између ентитета и једне или више страна за потребе попут:

- Успостављања пословних односа путем одређених релација или структура.
- Спровођења одређених врста трансакција под посебним условима.
- Пружања наменских услуга или финансијске подршке.

Примери аранжмана који могу да указују на постојање односа или трансакција са повезаним странама, које руководство није претходно идентификовало или обелоданило ревизору укључују:

- Учешће у партнерствима са другим странама.
- Споразуми о пружању услуга одређеним странама под условима и околностима које нису уобичајене у редовном пословању ентитета.
- Односе између корисника гаранције и гаранта.

Идентификовање значајних трансакција ван редовног тока пословања (видети параграф 16)

A24. Добијање додатних информација о значајним трансакцијама ван редовног пословања ентитета омогућава ревизору да процени да ли су присутни фактори ризика криминалне радње и уколико применљиви оквир финансијског извештавања установљава захтеве који се тичу повезаних страна, да идентификује ризике материјално погрешних исказа.

A25. Примери трансакција ван редовног тока пословања ентитета могу обухватати:

- Сложене трансфере капитала, као што је корпоративно реструктурирање или стицање.
- Трансакције са Off-shore компанијама у правним системима који имају блаже корпоративне законе.
- Изнајмљивање просторија или услуге управљања од стране ентитета другој страни уколико нема никакве надокнаде.
- Трансакције продаје уз необичајено високе попусте или велики број повраћаја.
- Трансакције са повратним аранжманима, на пример, продаја уз обавезу поновне куповине.
- Трансакције на бази уговора чији услови су промењени пре њиховог истицања.

Разумевање природе значајних трансакција ван редовног пословања (видети параграф 16(а))

A26. Упити о природи значајних трансакција ван редовног пословања ентитета обухватају стицање разумевања пословне оправданости тих трансакција, и условима под којима је ентитет у њих ступио. Испитивање да ли су укључене повезане стране (видети параграф 16(б))

A27. Повезана страна може бити укључена у значајне трансакције ван редовног пословања ентитета, не само тако што ће директно утицати на трансакцију будући да је једна од страна у трансакцији, већ и индиректним утицајем преко посредника. Такав утицај може указивати на постојање ризика криминалне радње.

Размена информација о повезаној страни са тимом који ради на ангажовању (видети параграф 17)

A28. Релевантне информације о повезаној страни које могу међу собом делити чланови тима ангажовања обухватају, на пример:

- Идентитет повезаних страна ентитета.
- Природу односа и трансакција са повезаним странама.
- Значајне или сложене односе или трансакције са повезаним странама, који могу да захтевају посебна ревизијска разматрања, посебно оне трансакције у којима финансијски интерес има руководство или лица овлашћена за управљање.

Идентификација и процена ризика материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама

Фактори ризика криминалних радњи који су у вези са повезаном страном која има доминантан утицај (видети параграф 19)

A29. Доминантност једне особе или мање групе без постојања компензирајућих контрола је фактор ризика криминалне радње. Показатељи доминантног утицаја који врши повезана страна обухватају:

- Повезана страна је ставила вето на значајне пословне одлуке које је донело руководство или лица овлашћена за управљање.
- Значајне трансакције се упућују на повезане стране ради финалног одобрења.
- Дискусија између руководства или лица овлашћених за управљање, у вези са пословним понудама које је предложила повезана страна, постоји у мањој мери или уопште не постоји.
- Ретко се дешава да трансакције у које је укључена повезана страна (или ближи сродник повезане стране) буду подвргнуте независном прегледу и одобрене.

Доминантан утицај може такође постојати у случајевима када је повезана страна имала значајну улогу у оснивању ентитета и наставља да игра водећу улогу у руковођењу ентитетом.

A30. У присуству других фактора ризика, постојање повезане стране са доминантним утицајем може указивати на значајне ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње. На пример:

- Необично висока флукуација вишег руководства или професионалних саветника може указивати на неетичке или криминалне пословне праксе у корист повезаних страна.
- Коришћење пословних посредника за значајне трансакције за које не постоји јасно пословно оправдање, може да укаже на то да повезана страна има интерес у таквим трансакцијама који остварују путем контроле тих посредника.
- Докази о повећаном учешћу повезане стране или великој заинтересованости за одабир рачуноводствених политика или утврђивање значајних процена, што може указивати на постојање погрешног финансијског извештавања у криминалне сврхе.

Одговори на ризике материјално погрешних исказа у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама (видети параграф 20)

A31. Природа, време и обим даљих ревизијских поступака које ревизор може одабрати како би одговорио на ризике материјално погрешних исказа који се доводе у везу са односима и трансакцијама са повезаним странама, зависе од природе тих ризика и околности у којима се налази ентитет.

- A32. Примери суштинских ревизијских поступака које ревизор може да спроведе уколико процени да постоји значајан ризик да руководство није адекватно рачуноводствено обухватило или обелоданило трансакције са повезаним странама у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања (било да је то последица криминалне радње или грешке) обухватају:
- Потврђивање или дискусију о специфичним аспектима трансакција са посредницима као што су банке, адвокатске канцеларије, гаранти или агенти, где је то могуће и није забрањено законом, регулативом или етичким правилима.
 - Потврђивање разлога, одређених услова или износа трансакција са повезаним странама (овај ревизијски поступак може бити мање ефикасан када ревизор процени да је вероватно да ће ентитет утицати на повезане стране и њихове одговоре ревизору).
 - Када је то применљиво, читање финансијских извештаја или других релевантних финансијских информација у вези повезаних страна, уколико такве информације постоје, ради тражења доказа о рачуноводственом обухвату трансакција у рачуноводственим евиденцијама повезаних страна.
- A33. Уколико је ревизор проценио да је значајан ризик материјално погрешног исказа услед криминалне радње последица постојања повезане стране са доминантним утицајем, ревизор може, као додаток општим захтевима из ISA 240, извршити следеће ревизијске поступке како би стекао разумевање пословних односа које је повезана страна успоставила директно или индиректно са ентитетом, и на тај начин установити потребу за даљим адекватним суштинским ревизијским поступцима као што су:
- Испитивање или дискусија са руководством или лицима овлашћеним за управљање.
 - Испитивања повезане стране.
 - Провера значајних уговора са повезаном страном.
 - Одговарајући поступак испитивања историјата пословања, путем интернета или одређених екстерних база пословних информација.
 - Прегледање извештаја о упозорењима добијеним од запослених уколико такви извештаји постоје.
- A34. У зависности од резултата ревизорових поступака процене ризика, ревизор може сматрати да је прикладно да прибави ревизијске доказе без тестирања контрола ентитета које се тичу односа и трансакција са повезаним странама. У неким ситуацијама, међутим, неће бити могуће прибавити довољно адекватних ревизијских доказа поступцима суштинског испитивања у погледу ризика материјално погрешних исказа који су у вези са односима и трансакцијама са повезаним странама. На пример, у случајевима где постоје бројне трансакције унутар групе, између ентитета и његових компоненти, и када се значајна количина информација у вези са овим трансакцијама генерише, евидентира и обрађује, и о њима се извештава у електронском облику у интегрисаном систему, ревизор може донети закључак да није могуће осмислити ефективне суштинске ревизијске поступке којима ће се смањити ризик материјално погрешног исказа у вези са овим трансакцијама на прихватљиво низак ниво. У таквом случају, како би се задовољио критеријум из ISA 330 за прибављање довољно адекватних ревизијских доказа о оперативној ефективности релевантних контрола, ревизор треба да изврши тестирање контрола које се тичу потпуности и тачности евидентирања односа и трансакција са повезаним странама.

Идентификација претходно неидентификованих или необелодањених трансакција са повезаним странама или значајних повезаних страна

Саопштавање новооткривених информација о повезаним странама тиму који ради на ангажовању (видети параграф 22(а))

A35. Благовремено саопштавање свих новооткривених информација о повезаним странама другим члановима тима који ради на ангажовању помаже им да утврде да ли ове информације утичу на резултате, и закључке донете на основу њих, на поступке процене ризика који су већ обављени, као и на то да ли ризици материјално погрешних исказа треба да буду поново процењени.

Суштински поступци у вези са новооткривеним повезаним странама или значајним трансакцијама са

повезаним странама (видети параграф 22(ц))

A36. Примери суштинских ревизијских поступака које ревизор може да изврши у вези са новооткривеним повезаним странама или значајним трансакцијама са повезаним странама страна обухватају:

- Испитивање у вези са природом односа ентитета са новооткривеним повезаним странама, укључујући (у случајевима где је то применљиво и где није забрањено законом, регулативом или етичким правилима) испитивање страна ван ентитета за које се сматра да добро познају ентитет и његово пословање, као што је правни саветник, заступници, представници, консултанци, гаранци или други блиски пословни партнери.
- Спровођење анализе рачуноводствених евиденција о трансакцијама са новооткривеним повезаним странама. Ова анализа се може вршити коришћењем ревизијских техника уз помоћ компјутера.
- Верификација услова под којима се врше новооткривене трансакције са повезаним странама, и провера да ли су те трансакције адекватно рачуноводствено обухваћене и обелодањене у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.

Намерно необелодањивање од стране руководства (видети параграф 22(е))

A37. Захтеви и смернице, наведени у ISA 240, у погледу одговорности ревизора приликом ревизије финансијских извештаја у вези са криминалним радњама су значајни у случајевима где је руководство намерно пропустило да обелодани ревизору повезане стране или значајне трансакције са повезаним странама. Ревизор може такође размотрити да ли је неопходна поновна процена поузданости одговора руководства на упите ревизора и изјава руководства ревизору.

Идентификоване значајне трансакције са повезаним странама ван редовног тока пословања ентитета (видети параграф 23)

Процена пословне оправданости трансакција значајних повезаних страна (видети параграф 23)

A38. Приликом процене пословне оправданости трансакција значајних повезаних страна ван редовног пословања ентитета, ревизор може размотрити следеће:

- Да ли је трансакција:
 - Превише сложена (на пример, може обухватати вишеструке повезане стране унутар консолидоване групе).
 - Има неуобичајене услове, као што су неуобичајене цене, камате, гаранције или услови отплате.
 - Непостојање очигледних логичних пословних разлога за трансакцију.
 - Укључује претходно неидентификоване повезане стране.
 - Извршена на неуобичајен начин.
 - Да ли је руководство дискутовало о природи, и рачуноводственом обухватању, такве трансакције са лицима овлашћеним за управљање.
 - Да ли руководство ставља већи акценат на одређени рачуноводствени третман уместо да поклања неопходну пажњу економским факторима трансакције.
- Уколико су објашњења руководства материјално недоследна са условима трансакције са повезаном страном, од ревизора се захтева да, у складу са ISA 500, размотри поузданост објашњења руководства и изјава у вези са другим значајним питањима.

A39. Ревизор може такође желети да стекне разумевање пословне оправданости такве трансакције из угла повезане стране, јер то може помоћи ревизору да боље разуме економску реалност трансакције и зашто је извршена. Пословна оправданост из угла повезане стране која није доследна природи њеног пословања може представљати фактор ризика криминалне радње.

Овлашћење и одобрење значајних трансакција са повезаним странама (видети параграф 23(б))

A40. Овлашћење и одобрење значајних трансакција са повезаним странама које су ван редовног пословања ентитета, од стране руководства, лица овлашћених за управљање или, где је то применљиво, акционара, могу пружити ревизијске доказе да су те трансакције у потпуности размотрене на одговарајућим нивоима у оквиру ентитета и да су услови и околности адекватно приказани у финансијским извештајима. Постојање трансакција ове природе које нису биле предмет овлашћења и одобрења, у одсуству рационалног објашњења добијеног из разговора са руководством или лицима овлашћеним за управљање, може указивати на ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње или грешке. У тим околностима, ревизор треба да обрати пажњу на друге

трансакције сличне природе. Овлашћење и одобрење сами по себи, међутим, не морају бити довољан разлог за доношење закључака да ризици материјално погрешних исказа услед криминалне радње не постоје јер су овлашћење и одобрење неефективни уколико је постојао тајни договор између повезаних страна или уколико је ентитет под доминантним утицајем повезане стране.

Разматрања специфична за мање ентитете

A41. Мањи ентитет не мора имати исте контроле на различитим нивоима овлашћења и одобрења које могу постојати у већим ентитетима. У складу са тим, приликом ревизије мањег ентитета, ревизор се може у мањој мери ослонити на овлашћења и одобрење за ревизијске доказе у вези са валидношћу значајних трансакција са повезаним странама које су ван редовног тока пословања ентитета. Уместо тога, ревизор може размотрити спровођење других ревизијских поступака као што је провера релевантних докумената, потврђивање специфичних аспеката трансакција са релевантним странама, или посматрање укључености власника-руководиоца у трансакције.

Тврдње да су трансакције са повезаним странама спроведене под условима који су еквивалентни онима који преовлађују у независним трансакцијама (видети параграф 24)

A42. Иако могу бити доступни ревизијски докази о односу цене трансакције са повезаном страном са ценом сличне независне трансакције, обично постоје практичне потешкоће које ограничавају способност ревизора да прибави ревизијске доказе о томе да ли су сви остали аспекти трансакције са повезаном страном еквивалентни условима у независној трансакцији. На пример, иако ревизор може потврдити да је трансакција са повезаном страном извршена по тржишној цени, може бити неизводљиво да се потврди да ли други услови трансакције (као што су услови кредитирања, потенцијалне обавезе и специфични трошкови) једнаки онима који би обично били договорени између независних страна. У складу са тим, може постојати ризик да тврдња руководства да је трансакција са повезаном страном извршена под условима који су исти онима који преовлађују у независној трансакцији, може бити материјално погрешна.

A43. Припрема финансијских извештаја захтева да руководство потврди тврдњу да је трансакција са повезаном страном спроведене под условима који су еквивалентни онима који преовлађују у независним трансакцијама. Руководство може подржати тврдњу:

- Поређењем услова трансакције са повезаном страном са условима у идентичној или сличној трансакцији са једном или више неповезаних страна.
- Ангажовањем спољног експерта како би се утврдила тржишна вредност и потврдили тржишни услови за трансакцију.
- Поређењем услова трансакције са познатим тржишним условима за сличне трансакције на отвореном тржишту.

A44. Процена подршке коју руководство обезбеђује за ову тврдњу може обухватати једну или више следећих радњи:

- Разматрање адекватности поступка руководства за подржавање тврдње.
- Провера извора интерних или екстерних података којима се подржава тврдња, и провера података како би се утврдила њихова тачност, потпуност и релевантност.
- Процена разумности свих значајних претпоставки на којима се заснива тврдња.

A45. Неки оквири финансијског извештавања захтевају обелодањивање трансакција са повезаном страном које нису спроведене под условима који преовлађују код независних трансакција. У тим околностима, уколико руководство не обелодани трансакцију са повезаном страном у финансијским извештајима, може постојати имплицитна тврдња да је трансакција извршена под условима који преовлађују код независних трансакција.

Процена рачуноводства и обелодањивања односа и трансакција са идентификованим повезаним странама

Разматрање материјалности приликом процене погрешних исказа (видети параграф 25)

A46. ISA 450 захтева да ревизор размотри величину и природу погрешног исказа, и посебне околности у којима се појављује, приликом процене да ли је исказ материјално погрешан. Значај одређене трансакције за кориснике финансијских извештаја може зависити не само од евидентираног износа трансакције већ и од специфичних релевантних фактора, као што је природа односа повезане стране.

Процена обелодањивања повезане стране

(видети параграф 25(a))

A47. Евалуација обелодањивања повезане стране у контексту захтева обелодањивања, у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања обухвата разматрање да ли су чињенице и околности односа и трансакција са повезаним странама ентитета на адекватан начин сумиране и презентоване, тако да су обелодањивања разумљива. Обелодањивања трансакција са повезаном страном могу бити неразумљива уколико:

(а) Пословна оправданост и ефекти трансакција на финансијске извештаје нису јасни или као резултат имају погрешне исказе; или

(б) Кључни услови и други важни елементи трансакција који су неопходни за њихово разумевање нису адекватно обелодањени.

Писане изјаве (видети параграф 26)

A48. Околности у којима може бити адекватно да се прибаве писане изјаве од лица овлашћених за управљање су:

- Када су та лица одобрила одређене трансакције са повезаном страном које (а) материјално утичу на финансијске извештаје или (б) укључују руководство.
- Када су та лица извршила посебну усмену презентацију ревизору о детаљима одређене трансакције са повезаном страном.
- Када та лица имају финансијски или други интерес у повезаним странама или трансакцијама са повезаном страном.

A49. Ревизор може такође да одлучи да прикупи писане изјаве у вези са специфичним тврдњама руководства, као што је изјава да одређене трансакције са повезаном страном не укључују необелодањене допунске уговоре.

Комуникација са лицима овлашћеним за управљање

(видети параграф 27)

A50. Саопштавање значајних питања која се јављају током ревизије^е у вези са повезаним странама ентитета, помаже ревизору да са лицима овлашћеним за управљање стекне заједничко разумевање природе и решавања ових питања. Примери значајних питања у вези повезаних страна обухватају:

- Необелодањивање података ревизору (било да је намерно или не), од стране руководства, о повезаним странама или значајним трансакцијама са повезаним странама, што може да скрене пажњу лицима овлашћеним за управљање на значајне односе и трансакције са повезаним странама, којих можда раније нису била свесна.
- Идентификовање значајних трансакција са повезаним странама које нису адекватно овлашћене и одобрене, а које могу довести до сумње у постојање криминалне радње.
- Неслагање са руководством у вези са рачуноводственим обухватањем и обелодањивањем трансакција са повезаним странама у складу са применљивим оквиром финансијског извештавања.
- Неусклађеност са важећим законом или регулативом којима се забрањују или ограничавају одређене врсте трансакција са повезаним странама.
- Потешкоће у идентификовању стране која у крајњој инстанци контролише ентитет.

^еISA 315 (ревидиран), *Идентификовање и процена ризика материјално погрешних исказа путем разумевања ентитета и његовог окружења*

^еISA 330, *Ревизорски одговор на процењене ризике*

^еISA 240, *Одговорност ревизора за разматрање криминалних радњи у ревизији финансијских извештаја*

ISA 240, параграф 24.

^еISA 200, *Опти циљеви независног ревизора и спровођење ревизије у складу са Међународним стандардима ревизије*, параграфи A53-A54

^еISA 200, параграф 15.

^еISA 315 (ревидиран), параграф 5, ISA 240, параграф 16.

^еISA 315 (ревидиран), параграф 10; ISA 240, параграф 15.

ISA 315 (ревидиран), параграф 25.

ISA 330, параграфи 5-6.

ISA 240, параграф 32(ц).

ISA 700 (ревидиран), *Формирање мишљења и извештавање о финансијским извештајима*, параграфи 10-15.

ISA 260 (ревидиран), *Комуникација са лицима овлашћеним за управљање*, параграф 13.

ISA 230, *Ревизијска документација*” параграфи 8-11, и параграф А6.

ISA 200, параграф 13(а), дефинише значење фер презентације и оквира усклађености.

ISA 210, *Договарање услова ревизијског ангажовања*, параграф 6(а).

ISA 700 (ревидиран), параграф А17.

ISA 315 (ревидиран), параграфи А34-А35, садрже смернице у вези са природом ентитета посебне намене.

ISA 600, *Специјална разматрања –ревизије финансијских извештаја групе (укључујући рад ревизора компоненте)*, параграф 40(е)

ISA 200, параграф А4.

ISA 315 (ревидиран), параграф 14.

ISA 705 (ревидиран), *Модификације мишљења у извештају независног ревизора*

ISA 240, параграф 31 и А4.

ISA 240, Прилог 1.

ISA 330 садржи даља упутства у вези са природом, роковима и обимом даљих ревизијских поступака. ISA 240 установљава захтеве и смернице о прикладним одговорима на процењене ризике материјално погрешних исказа услед криминалне радње.

ISA 330, параграф 8(б)

ISA 500, *Ревизијски доказ*, параграф 11.

ISA 450, *Процена погрешних исказа идентификованих током ревизије*, параграф 11(а). Параграф А21 у ISA 450 садржи смернице о околностима које могу да утичу на процену погрешног исказа.

ISA 230, параграф А8, садржи смернице о природи значајних питања која се јављају током ревизије.