

550. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard
2009. április

Nemzetközi könyvvizsgálati standard

Kapcsolt felek



**International Federation
of Accountants**

Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület
Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

A jelen 550. témaszámú, „Kapcsolt felek” című nemzetközi könyvvizsgálati standardot a Nemzetközi Könyvvizsgálati és Bizonyosságot Nyújtó Szolgáltatási Standardok Testület (IAASB) készítette, amely a Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetségének (IFAC) független standardalkotó szervezete. Az IAASB célja a közérdeket szolgálni azáltal, hogy magas színvonalú könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatási standardokat hoz létre és elősegíti a nemzetközi és a nemzeti standardok konvergenciáját, így módon javítva a gyakorlat minőségét és növelve egységességét világszerte, erősítve továbbá a közvélemény bizalmát a globális könyvvizsgálati és bizonyosságot nyújtó szolgáltatást végző szakma iránt.

A kiadvány ingyenesen letölthető az IFAC honlapjáról: <http://www.ifac.org>. A jóváhagyott szöveget angolul adták ki.

Az IFAC küldetése a közérdek szolgálata, a könyvvizsgálói szakma globális erősítése és az erős nemzetközi gazdaságok fejlődéséhez való hozzájárulás azáltal, hogy magas színvonalú szakmai standardokat hoz létre és elősegíti azok betartását, előmozdítja az ilyen standardok nemzetközi konvergenciáját és véleményt nyilvánít olyan közérdekű kérdésekben, ahol a szakma szakértelme leginkább releváns.

Copyright © 2009. április, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva. Jelen kiadványról másolat készítése engedélyezett, ha a másolatok tanórákon történő vagy személyes felhasználás célját szolgálják, és azokat nem értékesítik vagy terjesztik, továbbá, ha mindegyik másolat tartalmazza a következő feliratot: „Copyright © 2009. április, Könyvvizsgálók Nemzetközi Szövetsége (IFAC). Minden jog fenntartva. A felhasználást az IFAC engedélyezte. A dokumentum sokszorosítására, tárolására vagy továbbadására vonatkozó engedélyért lépjen kapcsolatba a permissions@ifac.org címmel.” Máskülönben a jelen dokumentum sokszorosítása, tárolása, átadása vagy más hasonló felhasználása csak az IFAC írásbeli engedélyének birtokában lehetséges, kivéve a törvény által engedélyezett eseteket. További információk: permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-018-2

550. TÉMASZÁMÚ NEMZETKÖZI KÖNYVVIZSGÁLATI STANDARD**KAPCSOLT FELEK**

(Hatályos a 2009. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára.)

TARTALOM

	Bekezdés
Bevezetés	
A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre	1
A kapcsoló felek közötti viszonyok és ügyletek jellege	2
A könyvvizsgáló felelőssége.....	3–7
Hatálybalépés napja	8
Cél	9
Fogalmak	10
Követelmények	
Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek	11–17
A kapcsoló felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése.....	18–19
Válaszok a kapcsoló felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira	20–24
Azonosított kapcsoló felek közötti viszonyok és ügyletek elszámolásának és közzétételének értékelése	25
Írásbeli nyilatkozatok	26
Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	27
Dokumentálás	28
Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok	
A könyvvizsgáló felelőssége	A1–A3
A kapcsoló fél fogalma	A4–A7
Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek	A8–A28
A kapcsoló felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése	A29–A30

KAPCSOLT FELEK

Válaszok a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira	A31–A45
Azonosított kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek elszámolásának és közzétételének értékelése	A46–A47
Írásbeli nyilatkozatok	A48–A49
Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel	A50

Az 550. témaszámú, „Kapcsolt felek” című nemzetközi könyvvizsgálati standard a 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standarddal együtt értelmezendő.

Bevezetés

A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard hatóköre

1. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a könyvvizsgálónak a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a kapcsoló felek közötti viszonyokra és ügyletekre vonatkozóan felmerülő felelősségével foglalkozik. Konkrétan azt fejt ki, hogy a 315. témaszámú,¹ a 330. témaszámú,² és a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardok³ hogyan alkalmazandók a kapcsoló felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozóan.

A kapcsoló felek közötti viszonyok és ügyletek jellege

2. Számos kapcsoló felek közötti ügylet beletartozik a szokásos üzletmenetbe. Ilyen körülmények között lehet, hogy nem hordozzák a pénzügyi kimutatások lényeges hibás állításainak a független felek közötti hasonló ügyleteknél magasabb kockázatát. A kapcsoló felek közötti viszonyok és ügyletek jellege azonban bizonyos körülmények között magasabb kockázatokat eredményezhet a pénzügyi kimutatásokban szereplő lényeges hibás állításra vonatkozóan, mint a független felek közötti ügyletek. Például:
 - Lehet, hogy a kapcsoló felek kiterjedt és összetett viszonyokon, valamint struktúrákon keresztül működnek és ennek megfelelően fokozódik a kapcsoló felek közötti ügyletek bonyolultsága.
 - Lehet, hogy az információs rendszerek nem hatékonyak a gazdálkodó egység és annak kapcsoló felei közötti ügyletek és nyitott egyenlegek azonosítására vagy összegzésére.
 - Lehet, hogy a kapcsoló felek közötti ügyleteket nem a szokásos piaci feltételek szerint bonyolítják le; bizonyos kapcsoló felek közötti ügyleteket például ellenérték kicserélése nélkül bonyolíthatnak le.

A könyvvizsgáló felelőssége

3. Mivel a kapcsoló felek egymástól nem függetlenek, számos pénzügyi beszámolási keretelv külön számviteli és közzétételi követelményeket állapít meg a kapcsoló felek közötti viszonyok, ügyletek és egyenlegek vonatkozásában annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói számára lehetővé tegyék azok jellegének és a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt tényleges vagy potenciális hatásuknak a megértését. Azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek ilyen követelményeket állapítanak meg, a könyvvizsgálónak felelőssége, hogy könyvvizsgálati eljárásokat hajtson végre annak érdekében, hogy azonosítsa, felmérje és megválaszolja a lényeges hibás állítás abból eredő kockázatait, hogy a gazdálkodó egység a kapcsoló felek közötti viszonyokat, ügyleteket vagy egyenlegeket nem tudja a keretelvek követelményeivel összhangban megfelelően elszámolni vagy közzétenni.

¹ 315. témaszámú, „A lényeges hibás állítás kockázatának azonosítása és felmérése a gazdálkodó egység és környezetének megismerésén keresztül” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

² 330. témaszámú, „A könyvvizsgáló válaszai a becült kockázatokra” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

³ 240. témaszámú, „A könyvvizsgáló csalással összefüggő felelőssége a pénzügyi kimutatások könyvvizgálatánál” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

KAPCSOLT FELEK

4. Még abban az esetben is, ha a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek a kapcsolódó felekre vonatkozóan csak minimális követelményeket állapítanak meg vagy nem állapítanak meg követelményeket, a könyvvizsgálónak szükséges az arra vonatkozó következtetés levonásához elegendő ismeretet szereznie a gazdálkodó egység kapcsolódó felekkel fennálló viszonyairól és ügyleteiről, hogy a pénzügyi kimutatások, amennyiben azokra ezen viszonyok és ügyletek hatással vannak: (Hiv.: A1. bekezdés.)
 - (a) megvalósítják-e a valós bemutatást (valós bemutatást előíró keretelvek esetén) (hiv.: A2. bekezdés); vagy
 - (b) nem félrevezetőek-e (megfelelést előíró keretelvek esetén). (Hiv.: A3. bekezdés.)
5. Emellett a gazdálkodó egység kapcsolódó felekkel fennálló viszonyairól és ügyleteiről szerzett ismeretek relevánsak a könyvvizsgálónak a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard⁴ előírásai szerint az arra vonatkozó értékelése szempontjából, hogy jelen van-e egy vagy több családi kockázati tényező, mivel a család kapcsolódó feleken keresztül könnyebben elkövethető.
6. A könyvvizsgálat eredendő korlátai miatt fennáll annak az elkerülhetetlen kockázata, hogy lehet, hogy a pénzügyi kimutatásokban szereplő bizonyos lényeges hibás állításokat még akkor sem tárnak fel, ha a könyvvizsgálatot a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban megfelelően tervezték meg és hajtották végre.⁵ A kapcsolódó felekkel összefüggésben az alábbi okok miatt erősebb az eredendő korlátok potenciális hatása a könyvvizsgáló azon képességére, hogy a lényeges hibás állításokat feltárja:
 - Lehet, hogy a vezetés nem tud minden kapcsolódó felek közötti viszony és ügylet létezéséről, különösen, ha a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek nem állapítanak meg a kapcsolódó felekre vonatkozó követelményeket.
 - A kapcsolódó felek közötti viszonyok nagyobb lehetőséget biztosíthatnak a vezetés általi összejátszásra, eltitkolásra vagy manipulációra.
7. A könyvvizsgálatnak a 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírásai szerinti szakmai szkepticizmussal történő megtervezése és végrehajtása⁶ ezért különösen fontos ebben az összefüggésben, tekintettel arra, hogy fennáll a kapcsolódó felek közötti, közzé nem tett viszonyok és ügyletek lehetősége. A jelen Nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményei úgy vannak kialakítva, hogy segítséget nyújtsanak a könyvvizsgálónak a kapcsolódó felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosításában és felmérésében, valamint a felmért kockázatok megválaszolását szolgáló könyvvizsgálati eljárások megtervezésében.

Hatálybalépés napja

⁴ A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 24. bekezdése.

⁵ A 200. témaszámú, „A független könyvvizsgáló átfogó céljai és a könyvvizsgálatnak a nemzetközi könyvvizsgálati standardokkal összhangban történő végrehajtása” című nemzetközi könyvvizsgálati standard A52. bekezdése.

⁶ A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 15. bekezdése.

KAPCSOLT FELEK

8. A jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard a 2009. december 15-én vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára hatályos.

Célok

9. A könyvvizsgáló célja, hogy:
- (a) – függetlenül attól, hogy a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek megállapítanak-e a kapcsolatos felekre vonatkozó követelményeket –, elegendő ismeretet szerezzen a kapcsolatos felek közötti viszonyokról és ügyletekről ahhoz, hogy képes legyen:
 - (i) felismerni azokat a kapcsolatos felek közötti viszonyokból és ügyletekből származó csalási kockázati tényezőket – ha vannak ilyenek – amelyek a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése szempontjából relevánsak; és
 - (ii) a megszerzett könyvvizsgálati bizonyíték alapján arra vonatkozóan következtetést levonni, hogy a pénzügyi kimutatások, amennyiben azokra ezen viszonyok és ügyletek hatással vannak:
 - a) megvalósítják-e a valós bemutatást (valós bemutatást előíró keretelvek esetén); vagy
 - b) nem félrevezetőek-e (megfelelést előíró keretelvek esetén); valamint
 - (b) – emellett azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kapcsolatos felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg –, elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen arra vonatkozóan, hogy a pénzügyi kimutatásokban a kapcsolatos felek közötti viszonyokat és ügyleteket a keretelvekkel összhangban megfelelően azonosították-e, számolták-e el és tették-e közzé.

Fogalmak

10. A nemzetközi könyvvizsgálati standardok alkalmazásában a következő kifejezéseknek az alábbi jelentésük van:
- (a) Szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet – független félnek minősülő, egymástól függetlenül és saját érdekeik szerint cselekvő, ügyleti szándékkal rendelkező vevő és ügyleti szándékkal rendelkező eladó közötti feltételek szerint lebonyolított ügylet.
 - (b) Kapcsolatos fél – olyan fél, amely (hiv.: A4–A7. bekezdés):
 - (i) a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek meghatározása szerint kapcsolatos félnek minősül; vagy
 - (ii) azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek a kapcsolatos felekre vonatkozóan minimális követelményeket állapítanak meg vagy nem állapítanak meg követelményeket:

KAPCSOLT FELEK

- a) olyan személy vagy másik gazdálkodó egység, amely közvetlenül vagy közvetetten, egy vagy több közvetítőn keresztül ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorol a beszámolót készítő gazdálkodó egység felett;
- b) olyan másik gazdálkodó egység, amely felett a beszámolót készítő gazdálkodó egység közvetlenül vagy közvetetten, egy vagy több közvetítőn keresztül ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorol; vagy
- c) olyan másik gazdálkodó egység, amely a beszámolót készítő gazdálkodó egységgel közös ellenőrzés alatt áll azáltal, hogy:
 - i. közös az ellenőrzést gyakorló tulajdonosuk;
 - ii. közeli családtagoknak minősülő tulajdonosokkal rendelkeznek; vagy
 - iii. közös kulcspozícióban lévő vezetőkkel rendelkeznek.

Az állam (vagyis az államháztartás központi, regionális vagy helyi szervezetei) közös ellenőrzése alatt álló gazdálkodó egységek azonban nem minősülnek kapcsolts feleknek, kivéve, ha egymással jelentős ügyleteket folytatnak vagy az erőforrásokon jelentős mértékben osztoznak.

Követelmények

Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

11. A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálats standard és a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálats standard által a könyvvizsgáló számára előírt kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek részeként⁷ a könyvvizsgálónak a 12–17. bekezdésben meghatározott könyvvizsgálats eljárásokat és kapcsolódó tevékenységeket kell végrehajtania annak érdekében, hogy a kapcsolts felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása szempontjából releváns információt szerezzen. (Hiv.: A8. bekezdés.)

A gazdálkodó egység kapcsolts felekkel fennálló viszonyainak és ügyleteinek megismerése

12. A megbízásért felelős munkacsoport 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálats standard és a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálats standard által előírt megbeszélésének⁸ ki kell terjednie a pénzügyi kimutatások olyan csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításnak való kitettségsének elkülönült

⁷ A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálats standard 5. bekezdése; a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálats standard 16. bekezdése.

⁸ A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálats standard 10. bekezdése; a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálats standard 15. bekezdése.

KAPCSOLT FELEK

mérlegelésére, amely a gazdálkodó egység kapcsolt felekkel fennálló viszonyaiból és ügyleteiből származhat. (Hiv.: A9–A10. bekezdés.)

13. A könyvvizsgálónak interjút kell készítenie a vezetéssel:
- (a) arra vonatkozóan, hogy melyek a gazdálkodó egység kapcsolt felei, beleértve az előző időszakhoz képest bekövetkezett változásokat is (hiv.: A11–A14. bekezdés);
 - (b) a gazdálkodó egység és ezen kapcsolt felek közötti viszonyok jellegére vonatkozóan, és
 - (c) arra vonatkozóan, hogy a gazdálkodó egység kötött-e ügyleteket ezen kapcsolt felekkel az adott időszak során és amennyiben igen, az ügyletek típusára és céljára vonatkozóan.
14. A könyvvizsgálónak interjút kell készítenie a vezetéssel és a gazdálkodó egység egyéb munkatársaival, valamint egyéb, megfelelőnek tartott kockázatbecslési eljárásokat kell végrehajtania annak érdekében, hogy ismereteket szerezzen a vezetés által az alábbi célokra kialakított kontrollokról, ha vannak ilyenek (hiv.: A15–A20. bekezdés):
- (a) a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő azonosítása, elszámolása és közzététele;
 - (b) a kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek és megállapodások engedélyezése és jóváhagyása (hiv.: A21. bekezdés); valamint
 - (c) a szokásos üzletmeneten kívül eső jelentős ügyletek és megállapodások engedélyezése és jóváhagyása.

A kapcsolt felekre vonatkozó információ iránti éberség fenntartása a nyilvántartások vagy dokumentumok áttekintésekor

15. A könyvvizsgálat során a könyvvizsgálónak a nyilvántartások vagy dokumentumok vizsgálatakor ébernek kell maradnia az olyan megállapodások vagy egyéb információk iránt, amelyek a vezetés által korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezését jelezhetik. (Hiv.: A22–A23. bekezdés.)

A könyvvizsgálónak különösen az alábbiakat kell megvizsgálnia abból a szempontból, hogy tartalmazzak-e a vezetés által korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezésére vonatkozó jelzéseket:

- (a) a könyvvizsgáló eljárásainak részeként beszerzett banki és jogi megerősítések
- (b) a tulajdonosok és az irányítással megbízott személyek üléseiről készült jegyzőkönyvek; valamint

KAPCSOLT FELEK

- (c) a könyvvizsgáló által a gazdálkodó egység körülményei között szükségesnek tartott egyéb nyilvántartások vagy dokumentumok.
16. Ha a könyvvizsgáló a 15. bekezdésben előírt könyvvizsgálati eljárások végrehajtása során vagy egyéb könyvvizsgálati eljárásokon keresztül a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső jelentős ügyleteket azonosít, a könyvvizsgálónak interjúkat kell készítenie a vezetéssel: (Hiv.: A24–A25. bekezdés.)
- (a) ezen ügyletek jellegéről (hiv.: A26. bekezdés); és
 - (b) arról, hogy kapcsolatos felek lehetnek-e érintettek. (Hiv.: A27. bekezdés.)

A kapcsolatos felekre vonatkozó információ megosztása a megbízásért felelős munkacsoporttal

17. A könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység kapcsolatos feleiről szerzett releváns információt meg kell osztania a megbízásért felelős munkacsoport többi tagjával. (Hiv.: A28. bekezdés.)

A kapcsolatos felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése

18. A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítására és felmérésére vonatkozó követelményének teljesítése során⁹ a könyvvizsgálónak azonosítania kell és fel kell mérnie a kapcsolatos felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatait és meg kell határoznia, hogy ezen kockázatok között vannak-e jelentős kockázatok. Ennek meghatározása során a könyvvizsgálónak úgy kell kezelnie a kapcsolatos felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső azonosított jelentős ügyleteket, mint amelyek jelentős kockázatok eredményeznek.
19. Ha a könyvvizsgáló a kapcsolatos felekre vonatkozó kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek végrehajtása során csalási kockázati tényezőket azonosít (beleértve a meghatározó befolyással rendelkező kapcsolatos fél létezésével összefüggő körülményeket is), a könyvvizsgálónak ezt az információt a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő azonosítása és felmérése során kell figyelembe vennie. (Hiv.: A6. és A29–A30. bekezdés.)

Válaszok a kapcsolatos felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira

20. A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard azon követelményének részeként, hogy a könyvvizsgáló válaszoljon a becsült kockázatokra,¹⁰ a könyvvizsgáló további könyvvizsgálati eljárásokat tervez meg és hajt végre annak érdekében, hogy elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot

⁹ A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 25. bekezdése.

¹⁰ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 5–6. bekezdése.

KAPCSOLT FELEK

szerezzen a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás becsült kockázatairól. Ezeknek a könyvvizsgálati eljárásoknak a 21–24. bekezdésekben előírt eljárásokat kell tartalmazniuk. (Hiv.: A31–A34. bekezdés.)

Korábban nem azonosított vagy közzé nem tett kapcsolt felek vagy kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek azonosítása

21. Ha a könyvvizsgáló olyan megállapodásokat vagy információt azonosít, amelyek a vezetés által korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezésére utalnak, a könyvvizsgálónak meg kell állapítania, hogy a mögöttes körülmények megerősítik-e ezen viszonyok vagy ügyletek létezését.
22. Ha a könyvvizsgáló olyan kapcsolt feleket vagy kapcsolt felek közötti jelentős ügyleteket azonosít, amelyeket a vezetés korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt, a könyvvizsgálónak:
 - (a) azonnal közölnie kell a releváns információt a megbízásért felelős munkacsoport többi tagjával (hiv.: A35. bekezdés);
 - (b) azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg:
 - (i) fel kell kérnie a vezetést arra, hogy a könyvvizsgáló által végrehajtandó további értékelés céljából azonosítsa az újonnan azonosított kapcsolt felekkel folytatott összes ügyletet; és
 - (ii) interjút kell készítenie arra vonatkozóan, hogy a gazdálkodó egység kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek feletti kontrolljai miért nem voltak képesek a kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek azonosítására vagy közzétételére;
 - (c) megfelelő alapvető könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania ezen újonnan azonosított kapcsolt felek vagy a kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek vonatkozásában (hiv.: A36. bekezdés);
 - (d) újra kell mérlegelnie annak kockázatát, hogy létezhetnek olyan egyéb kapcsolt felek vagy kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek, amelyeket a vezetés korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt, és szükség szerint további könyvvizsgálati eljárásokat kell végrehajtania; és
 - (e) ha a közlés vezetés általi elmulasztása szándékosnak tűnik (és ezért csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatát jelzi), értékelnie kell a könyvvizsgálatra gyakorolt hatásokat. (Hiv.: A37. bekezdés.)

Kapcsolt felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső azonosított jelentős ügyletek

23. Kapcsolt felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső azonosított jelentős ügyletek esetén a könyvvizsgálónak:
 - (a) meg kell vizsgálnia a mögöttes szerződéseket vagy megállapodásokat, ha vannak ilyenek, és értékelnie kell, hogy:
 - (i) az ügyletek üzleti magyarázata (vagy annak hiánya) azt sugallja-e, hogy lehet, hogy ezeket a

KAPCSOLT FELEK

beszámolóképzés során elkövetett csalás kivitelezése vagy az eszközök elsikkasztásának leplezése céljából kötötték meg (hiv.: A38–A39. bekezdés)¹¹;

- (ii) az ügyletek feltételei összhangban vannak-e a vezetés által adott magyarázatokkal; és
 - (iii) az ügyleteket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban megfelelően számolták-e el és tették-e közzé; és
- (b) könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie arra vonatkozóan, hogy az ügyleteket megfelelően engedélyezték-e és hagyták-e jóvá. (Hiv.: A40–A41. bekezdés.)

Az arra vonatkozó állítások, hogy a kapcsolt felek közötti ügyleteket a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletnek megfelelő feltételekkel kötötték meg

24. Ha a vezetés olyan állítást tett a pénzügyi kimutatásokban, amely szerint egy kapcsolt felek közötti ügyletet a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletnek megfelelő feltételekkel kötötték meg, a könyvvizsgálónak elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot kell szereznie az állításról. (Hiv.: A42–A45. bekezdés.)

Az azonosított kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek elszámolásának és közzétételének értékelése

25. A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban történő kialakítása során¹² a könyvvizsgálónak értékelnie kell, hogy (hiv.: A46. bekezdés):
- (a) az azonosított kapcsolt felek közötti viszonyokat és ügyleteket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban megfelelően számolták-e el és tették-e közzé (hiv.: A47. bekezdés); és
 - (b) hogy a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek hatásai:
 - (i) megakadályozzák-e azt, hogy a pénzügyi kimutatásokban megvalósuljon a valós bemutatás (valós bemutatást előíró keretelvek esetén); vagy
 - (ii) előidéznek-e azt, hogy a pénzügyi kimutatások félrevezetőek (megfelelést előíró keretelvek esetén).

Írásbeli nyilatkozatok

26. Azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg, a könyvvizsgálónak írásbeli nyilatkozatokat kell beszereznie a vezetéstől és adott esetben az irányítással megbízott személyektől arra vonatkozóan, hogy (hiv.: A48–A49. bekezdés):
- (a) közölték a könyvvizsgálóval, hogy melyek a gazdálkodó egység kapcsolt felei és közölték mindazokat a kapcsolt felek közötti viszonyokat és ügyleteket, amelyekről tudomásuk van; valamint

¹¹ A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 32. bekezdésének (c) pontja.

¹² A 700. témaszámú, „A pénzügyi kimutatásokra vonatkozó vélemény kialakítása és jelentéskészítés” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 10–15. bekezdése.

- (b) ezeket a viszonyokat és ügyleteket a keretelvek követelményeivel összhangban megfelelően számolták el és tették közzé.

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel

27. Azt az esetet kivéve, amikor valamennyi irányítással megbízott személy részt vesz a gazdálkodó egység vezetésében,¹³ a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység kapcsolts feleivel összefüggésben a könyvvizsgálat során felmerült jelentős kérdéseket kommunikálnia kell az irányítással megbízott személyek felé. (Hiv.: A50. bekezdés.)

Dokumentálás

28. A könyvvizsgálónak a könyvvizsgálati dokumentációba bele kell foglalnia az azonosított kapcsolts felek neveit és a kapcsolts felek közötti viszonyok jellegét.¹⁴

Alkalmazási és egyéb magyarázó anyagok

A könyvvizsgáló felelőssége

A kapcsolts felekre vonatkozóan minimális követelményeket megállapító pénzügyi beszámolási keretelvek (Hiv. 4. bekezdés)

- A1. A kapcsolts felekre minimális követelményeket megállapító vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek olyan alapelvek, amelyek definiálják a kapcsolts fél jelentését, ez a definíció azonban a jelen nemzetközi könyvvizsgálati standard 10. bekezdése (b) pontjának (ii) alpontjában kifejtett definíciónál lényegesen szűkebb hatókörű, ily módon a keretelvek kapcsolts felek közötti viszonyok és ügyletek közzétételére vonatkozó követelménye lényegesen kevesebb kapcsolts felek közötti viszonyra és ügyletre vonatkozna.

Valós bemutatást előíró keretelvek (Hiv.: 4. bekezdés (a) pont)

- A2. Valós bemutatást előíró keretelvek összefüggésében¹⁵ a kapcsolts felek közötti viszonyok és ügyletek miatt lehet, hogy a pénzügyi kimutatásokban nem valósul meg a valós bemutatás, ha a pénzügyi kimutatások például nem megfelelően tükrözik ezen viszonyok és ügyletek gazdasági realitását. Például lehet, hogy nem valósul meg a valós bemutatás, ha a gazdálkodó egység által egy ellenőrzést gyakorló tulajdonos felé a valós piaci érték feletti vagy alatti áron történő ingatlanértékesítést a gazdálkodó egység számára nyereséggel vagy veszteséggel járó ügyletként számoltak el, amikor lehet, hogy az juttatást, tőkevisszaadást vagy osztalékfizetést testesít meg.

¹³ A 260. témaszámú, „Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdése.

¹⁴ A 230. témaszámú, „Könyvvizsgálati dokumentáció” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 8–11. és A6. bekezdése.

¹⁵ A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 13. bekezdésének (a) pontja definiálja a valós bemutatást és a megfelelést előíró keretelvek jelentését.

KAPCSOLT FELEK

Megfelelést előíró keretelvek (Hiv.: 4. bekezdés (b) pont)

- A3. Megfelelést előíró keretelvek összefüggésében az, hogy a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek miatt a pénzügyi kimutatások a 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban leírtak szerint félrevezetőek-e, a megbízás egyedi körülményeitől függ. Például ha a gazdálkodó egység bevételeinek igen jelentős része kapcsolt felekkel folytatott ügyletekből származik és ezt a tényt nem teszik közzé, a pénzügyi kimutatások félrevezetőek lehetnek még abban az esetben is, ha a kapcsolt felek közötti ügyletek pénzügyi kimutatásokban történő közzé nem tétele összhangban van a keretelvekkel és a vonatkozó jogszabállyal vagy szabályozással. Rendkívül ritkán fog azonban előfordulni, hogy a könyvvizsgáló a megfelelést előíró keretelvekkel összhangban elkészített és prezentált pénzügyi kimutatásokat félrevezetőnek tekintse, ha a 210. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban¹⁶ a könyvvizsgáló azt állapította meg, hogy a keretelvek elfogadhatóak.¹⁷

A kapcsolt fél fogalma (Hiv.: 10. bekezdés (b) pont)

- A4. Számos pénzügyi beszámolási keretelv tárgyalja az ellenőrzés és a jelentős befolyás fogalmát. Bár lehet, hogy a keretelvek ezeket a fogalmakat különböző kifejezések alkalmazásával tárgyalják, általában az alábbiakat ismertetik:
- (a) Az ellenőrzés képesség egy gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikáinak irányítására, a tevékenységéből származó haszon megszerzése érdekében; és
 - (b) A jelentős befolyás (amely részvénytulajdonlás útján, törvényileg vagy szerződéses úton szerezhető) képesség az adott gazdálkodó egység pénzügyi és működési politikai döntéseinek meghozatalában való részvételle, de amely nem az ellenőrzése ezen politikáknak.
- A5. Az alábbi kapcsolatok létezése az ellenőrzés vagy jelentős befolyás jelenlétét jelezheti:
- (a) a gazdálkodó egységben fennálló közvetlen vagy közvetett részesedések vagy egyéb pénzügyi érdekeltségek;
 - (b) a gazdálkodó egység más gazdálkodó egységekben fennálló közvetlen vagy közvetett részesedései vagy egyéb pénzügyi érdekeltségei;
 - (c) ha valaki az irányítással megbízott személyek vagy a kulcspozícióban lévő vezetők közé tartozik (vagyis a vezetés azon tagjai közé, akik hatáskörrel és felelősséggel rendelkeznek a gazdálkodó egység tervezési, irányítási és ellenőrzési tevékenységeiben);
 - (d) ha valaki a (c) albekezdésben megjelölt bármely személy közeli hozzátartozója;
 - (e) ha valaki a (c) albekezdésben megjelölt bármely személlyel jelentős üzleti kapcsolatot folytat.

Meghatározó befolyással rendelkező kapcsolt felek

¹⁶ A 210. témaszámú, a „Megjegyzés a könyvvizsgálati megbízások feltételeiről” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 6. bekezdésének (a) pontja.

¹⁷ A 700. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A12. bekezdése.

KAPCSOLT FELEK

- A6. A kapcsolt felek, azáltal, hogy képesek ellenőrzést vagy jelentős befolyást gyakorolni, olyan pozícióban lehetnek, hogy a gazdálkodó egység vagy annak vezetése felett meghatározó befolyást gyakoroljanak. Az ilyen magatartás figyelembevétele a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése során releváns, ahogyan azt az A29. és A30. bekezdés részletesebben ismerteti.

Speciális célú gazdálkodó egységek mint kapcsolt felek

- A7. Bizonyos körülmények között egy speciális célú gazdálkodó egység¹⁸ a gazdálkodó egység kapcsolt felének minősülhet, mert lehet, hogy a gazdálkodó egység lényegében ellenőrzi azt, még akkor is, ha a speciális célú gazdálkodó egység saját tőkéje kis részben vagy egyáltalán nem áll a gazdálkodó egység tulajdonában.

Kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek

A kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatai (Hiv.: 11. bekezdés)

Állami szektorbeli gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A8. Az állami szektor könyvvizsgálójának a kapcsolt felek közötti viszonyokra és ügyletekre vonatkozó felelősségére hatással lehetnek a könyvvizsgálati megbízásból vagy az állami szektorbeli gazdálkodó egységek jogszabályból, szabályozásból vagy más autoritásból eredő kötelmei. Ennek következtében lehet, hogy az állami szektor könyvvizsgálójának felelőssége nem korlátozódik a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak kezelésére, hanem szélesebb körű felelősséget is magában foglalhat arra vonatkozóan, hogy az olyan jogszabálynak, szabályozásnak és az állami szektorbeli intézményeket felügyelő egyéb autoritásnak való meg nem felelés kockázatait kezelje, amelyek külön követelményeket rögzítenek a kapcsolt felekkel lebonyolított üzleti kapcsolatokra vonatkozóan. Szükséges lehet továbbá, hogy az állami szektor könyvvizsgálója szem előtt tartsa a kapcsolt felek közötti viszonyokra és ügyletekre vonatkozó állami szektorbeli pénzügyi beszámolási követelményeket, amelyek a magánszektorbeli követelményektől eltérőek lehetnek.

A gazdálkodó egység kapcsolt felekkel fennálló viszonyainak és ügyleteinek megismerése

A megbízást végző munkacsoport megbeszélése (Hiv.: 12. bekezdés)

- A9. A megbízást végző munkacsoport megbeszélésén megtárgyalható kérdések az alábbiakat foglalják magukban:
- a gazdálkodó egység kapcsolt felekkel fennálló viszonyainak és ügyleteinek jellege és terjedelme (felhasználva például a könyvvizsgálónak azt az azonosított kapcsolt felekre vonatkozó nyilvántartását, amelyet minden könyvvizsgálat után aktualizálnak);
 - annak hangsúlyozása, hogy a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás lehetőségére való tekintettel a könyvvizsgálat egésze során fontos a szakmai szkepticizmus fenntartása;
 - a gazdálkodó egység olyan körülményei vagy feltételei, amelyek a vezetés által nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezését

¹⁸ A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A26–A27. bekezdései útmutatást nyújtanak a speciális célú gazdálkodó egység jellegére vonatkozóan.

KAPCSOLT FELEK

jelezhetik (például összetett szervezeti struktúra, speciális célú gazdálkodó egységek mérlegen kívüli ügyletek céljára történő felhasználása vagy alkalmatlan információs rendszer);

- azok a nyilvántartások vagy dokumentumok, amelyek kapcsolt felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezését jelezhetik;
- a vezetés és az irányítással megbízott személyek által a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek azonosításának, megfelelő elszámolásának és közzétételének tulajdonított fontosság (amennyiben a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg) és a releváns kontrollok vezetés általi felülírásának kapcsolódó kockázata.

A10. Emellett a csalás összefüggésében folytatott megbeszélés magában foglalhatja annak konkrét mérlegelését is, hogy a kapcsolt felek hogyan lehetnek a csalásban érintettek. Például:

- hogyan használják esetleg fel a vezetés által ellenőrzött speciális célú gazdálkodó egységeket az eredménymenedzsment megkönnyítése érdekében;
- hogyan lehet ügyleteket kötni a gazdálkodó egység és a vezetés egy kulcsfontosságú tagjának ismert üzleti partnere között a gazdálkodó egység eszközei elsikkasztásának megkönnyítése érdekében.

A gazdálkodó egység kapcsolt feleinek kiléte (Hiv.: 13. bekezdés (a) pont)

A11. Azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg, a gazdálkodó egység kapcsolt feleinek kilétére vonatkozó információ valószínűleg könnyen hozzáférhető a vezetés számára, mert szükséges, hogy a gazdálkodó egység információs rendszerei nyilvántartsák, feldolgozzák és összegezzék a kapcsolt felek közötti viszonyokat és ügyleteket annak érdekében, hogy a gazdálkodó egység meg tudja felelni a keretelvek számviteli és közzétételi követelményeinek. A vezetés ezért valószínűleg rendelkezik a kapcsolt feleket és az előző időszakhoz képest bekövetkezett változásokat tartalmazó átfogó listával. Ismétlődő megbízások esetén az interjúk készítése alapot biztosít a vezetés által nyújtott információnak és a könyvvizsgálónak a kapcsolt felekre vonatkozóan a korábbi könyvvizsgálatok során készített nyilvántartásának az összehasonlításához.

A12. Azokban az esetekben azonban, amikor a keretelvek nem állapítanak meg kapcsolt felekre vonatkozó követelményeket, lehet, hogy a gazdálkodó egységnél nincsenek ilyen információs rendszerek. Ilyen körülmények között lehetséges, hogy a vezetésnek esetleg nincs tudomása minden kapcsolt fél létezéséről. Mindazonáltal ekkor is érvényes a 13. bekezdésben meghatározott interjúk készítésére vonatkozó követelmény, mert a vezetésnek tudomása lehet olyan felekről, amelyek megfelelnek a kapcsolt fél jelen nemzetközi könyvvizsgálati standardban kifejtett definíciójának. Ilyen esetben a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység kapcsolt feleinek kilétére vonatkozó interjúja azonban valószínűleg a könyvvizsgáló által a 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban, az alábbiakra vonatkozó információ megszerzése érdekében végrehajtott kockázatbecslési eljárások és kapcsolódó tevékenységek részét képezi:

- a gazdálkodó egység tulajdonosi és irányítási szerkezete;
- a gazdálkodó egység jelenlegi és tervezett befektetéseinek típusai; és
- a gazdálkodó egység felépítésének és finanszírozásának módja.

KAPCSOLT FELEK

A közös ellenőrzés általi viszonyok konkrét esetében, mivel a vezetésnek nagyobb valószínűséggel van tudomása ezekről a viszonyokról, ha azok a gazdálkodó egység szempontjából gazdasági jelentőséggel bírnak, a könyvvizsgáló interjúi valószínűleg hatékonyabbak, ha arra koncentrálnak, hogy azok a felek, amelyekkel a gazdálkodó egység jelentős ügyleteket köt, vagy amelyekkel jelentős mértékben osztozik erőforrásokon, kapcsolatos felek-e.

- A13. Csoportaudit összefüggésében a 600. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoport számára, hogy minden egyes komponens könyvvizsgálójának adjon át egy olyan listát, amely tartalmazza a csoport vezetése által összeállított kapcsolatos feleket és egyéb olyan kapcsolatos feleket, amelyekről a csoport részére végzett megbízásért felelős munkacsoportnak tudomása van.¹⁹ Azokban az esetekben, amikor a gazdálkodó egység egy csoporton belüli komponens, ez az információ hasznos alapot szolgáltat a könyvvizsgálónak a gazdálkodó egység kapcsolatos feleinek kitérére vonatkozóan a vezetéssel készített interjújához.
- A14. A könyvvizsgáló a megbízás elfogadásának és megtartásának folyamata során a vezetéssel készített interjúkon keresztül is szerezhethet a gazdálkodó egység kapcsolatos feleinek kitérére vonatkozó információt.

A gazdálkodó egység kontrolljai a kapcsolatos felek közötti viszonyok és ügyletek felett (Hiv.: 14. bekezdés)

- A15. A gazdálkodó egység egyéb munkatársai azok, akiknek valószínűleg tudomásuk van a gazdálkodó egység kapcsolatos felekkel fennálló viszonyairól és ügyleteiről, valamint a gazdálkodó egység ezen viszonyok és ügyletek feletti kontrolljairól. Ezen személyek közé, amennyiben nem a vezetés tagjai, az alábbiak tartozhatnak:
- az irányítással megbízott személyek;
 - az egyidejűleg jelentős és a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső ügyleteket létrehozó, feldolgozó vagy rögzítő pozíciókban dolgozó munkatársak és azok, akik ezeket a munkatársakat felügyelik vagy figyelemmel kísérik;
 - belső auditorok;
 - belső jogi tanácsadó; és
 - az etikai ügyekért felelős felső szintű vezető vagy ennek megfelelő beosztású személy.
- A16. A könyvvizsgálat végrehajtása abból a feltételezésből indul ki, hogy a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek elismerték és megértik azt, hogy felelősek a pénzügyi kimutatásoknak a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elkészítéséért – beleértve, ahol releváns, azok valós bemutatását –, valamint az olyan belső kontrollért, amelyet a vezetés és adott esetben az irányítással megbízott személyek a csalásból vagy hibából eredő lényeges hibás állításoktól mentes pénzügyi kimutatások elkészítéséhez szükségesnek ítélnék.²⁰ Ennek megfelelően, azokban az esetekben,

¹⁹ A 600. témaszámú, „Speciális szempontok — Csoportra vonatkozó pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatai (beleértve a komponensek könyvvizsgálóinak munkáját is)” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 40. bekezdésének (e) pontja.

²⁰ A 200. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A2. bekezdése.

KAPCSOLT FELEK

amikor a keretelvek kapcsolts felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg, a pénzügyi kimutatások elkészítése azt követeli meg a vezetéstől, hogy az irányítással megbízott személyek felügyelete mellett megfelelő kontrollokat alakítson ki, vezessen be és tartson fenn a kapcsolts felek közötti viszonyok és ügyletek felett annak érdekében, hogy azokat a keretelvekkel összhangban azonosítsák, megfelelően számolják el és tegyék közzé. Az irányítással megbízott személyek felügyeleti szerepükben figyelemmel kísérik azt, hogy a vezetés hogyan teljesíti az ezen kontrollokra vonatkozó felelősségét. Függetlenül a keretelvek által a kapcsolts felekre vonatkozóan esetleg megállapított követelményektől az irányítással megbízott személyek felügyeleti szerepükben információt szerezhetnek a vezetéstől, amely lehetővé teszi számukra, hogy megértsék a gazdálkodó egység kapcsolts felekkel fennálló viszonyainak és ügyleteinek jellegét és üzleti magyarázatát.

A17. A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardnak az ellenőrzési környezet megismerésére vonatkozó követelményének teljesítése során²¹ a könyvvizsgáló figyelembe veheti az ellenőrzési környezetnek a kapcsolts felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak csökkentése szempontjából releváns jellemzőit, mint például:

- azokat a gazdálkodó egység munkatársai felé megfelelően kommunikált és betartatott belső etikai kódexeket, amelyek szabályozzák azokat a körülményeket, amelyek között a gazdálkodó egység kapcsolts felekkel bizonyos típusú ügyleteket köthet;
- a vezetés és az irányítással megbízott személyek kapcsolts felek közötti ügyletekben fennálló érdekeltségeinek nyílt és időben történő közzétételét szolgáló politikákat és eljárásokat;
- a kapcsolts felek közötti ügyletek azonosítására, rögzítésére, összegzésére és közzétételére vonatkozó felelősség gazdálkodó egységen belüli kijelölését;
- a kapcsolts felek közötti jelentős, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső ügyletek időben történő közzétételét és a vezetés, valamint az irányítással megbízott személyek közötti megvitatását, beleértve azt, hogy az irányítással megbízott személyek megfelelően megvizsgálták-e ezen ügyletek üzleti magyarázatát (például azáltal, hogy tanácsot kértek külső szaktanácsadóktól);
- világos útmutatást a kapcsolts felek közötti, tényleges vagy vélt összeférhetlenséget magukban foglaló ügyletek olyan jóváhagyására, mint például az irányítással megbízott személyeknek a vezetéstől független személyekből álló albizottsága általi jóváhagyásra;
- adott esetben a belső auditorok általi időszakonkénti átvilágításokat;
- a vezetés által a kapcsolts felekre vonatkozó közzétételi kérdések megoldása érdekében például a könyvvizsgálótól vagy külső jogi tanácsadótól kért tanács útján tett proaktív intézkedéseket;
- adott esetben a bizalmas figyelmeztetésre (whistle-blowing) irányuló politikák és eljárások meglétét.

A18. Annak, hogy a kapcsolts felek közötti viszonyok és ügyletek feletti kontrollok lehet, hogy néhány gazdálkodó egységen belül hiányosak vagy nem léteznek, számos oka lehet, mint például:

²¹ A 315. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 14. bekezdése.

KAPCSOLT FELEK

- a vezetés csekély jelentőséget tulajdonít a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek azonosításának és közzétételének;
- az irányítással megbízott személyek nem gyakorolnak megfelelő felügyeletet;
- ezen kontrollokat szándékosan figyelmen kívül hagyják, mert a kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek a vezetés által érzékenynek tekintett információt, például a vezetés családtagjait érintő ügyletek létezését fedhetik fel;
- a vezetés nem érti eléggé a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kapcsolt felekre vonatkozó követelményeit;
- a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek nem tartalmazzak közzétételi követelményeket.

Azokban az esetekben, amikor az ilyen kontrollok nem hatékonyak vagy nem léteznek, lehet, hogy a könyvvizsgáló nem tud elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a kapcsolt felek közötti viszonyokról és ügyletekről. Ha ez az eset állna fenn, a könyvvizsgáló a 705. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban²² mérlegelné a könyvvizsgálatra, beleértve a könyvvizsgálói jelentésben szereplő véleményre gyakorolt hatásokat.

A19. A beszámolóképzés során elkövetett csalás gyakran magában foglalja az olyan kontrollok vezetés általi felülírását, amelyek egyébként hatékonyan működőknek tűnhetnek.²³ A kontrollok vezetés általi felülírásának kockázata magasabb, ha a vezetés olyan kapcsolatokkal rendelkezik, amelyek a gazdálkodó egység üzletfelei feletti ellenőrzést vagy jelentős befolyást foglalnak magukban, mert ezek a kapcsolatok erősebb ösztönzést és nagyobb lehetőséget teremthetnek a vezetés számára a csalás elkövetésére. Például a vezetés bizonyos kapcsolt felekben fennálló pénzügyi érdekeltségei a vezetést arra ösztönözhetik, hogy felülírja a kontrollokat azáltal, hogy (a) a gazdálkodó egységet annak érdekeivel ellentétesen oly módon irányítja, hogy az ezen felek javára kössön ügyleteket vagy (b) összejátszik ezen felekkel vagy ellenőrzi azok intézkedéseit. Példák lehetséges csalásra:

- a kapcsolt felekkel kötött ügyletek esetében fiktív feltételek kialakítása, amelyek célja, hogy ezen ügyletek üzleti magyarázatát tévesen jelenítsék meg;
- a vezetés vagy mások részéről vagy részére jelentősen a piaci érték feletti vagy alatti összegben történő eszközátadás csalási szándékú megszervezése;
- kapcsolt felekkel, mint például speciális célú gazdálkodó egységekkel olyan összetett ügyletekben való részvétel, amelyeket azért hoztak létre, hogy tévesen jelenítsék meg a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetét vagy pénzügyi teljesítményét.

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

A20. A kisebb gazdálkodó egységekben a kontrolltevékenységek valószínűleg kevésbé formálisak és a kisebb gazdálkodó egységek lehet, hogy nem rendelkeznek a kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek kezelésére szolgáló dokumentált folyamatokkal. Egy tulajdonos-vezető a kapcsolt felek közötti ügyletekből

²² 705. témaszámú, „A független könyvvizsgálói jelentésben szereplő vélemény minősítése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard

²³ A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 31. és A4. bekezdése.

KAPCSOLT FELEK

eredő bizonyos kockázatokat mérsékelheti vagy potenciálisan fokozhatja azáltal, hogy aktívan részt vesz az ügyletek minden fő vonatkozásában. Ezen gazdálkodó egységek esetében a könyvvizsgáló azáltal ismerheti meg a kapcsolt felek közötti viszonyokat és ügyleteket, valamint az ezek felett esetleg létező kontrollokat, hogy a vezetéssel készített interjúk egyéb eljárásokkal, mint például a vezetés felügyeleti és felülvizsgálati tevékenységeinek megfigyelésével, valamint a rendelkezésre álló releváns dokumentáció vizsgálatával kombinálja.

Jelentős ügyletek és megállapodások engedélyezése és jóváhagyása (Hiv.: 14. bekezdés (b) pont)

A21. Az engedélyezés a megfelelő hatáskörrel rendelkező fél vagy felek (a vezetés, az irányítással megbízott személyek vagy a gazdálkodó egység tulajdonosai) által arra vonatkozó engedély megadását foglalja magában, hogy a gazdálkodó egység az előre meghatározott, megítéléstől függő vagy nem függő kritériumokkal összhangban konkrét ügyleteket kössön. A jóváhagyás azt foglalja magában, hogy ezen felek a gazdálkodó egység által kötött ügyleteket azon kritériumokat teljesítő ügyletekként fogadják el, amelyekre alapozva az engedélyt adták. Olyan kontrollok, amelyeket a gazdálkodó egység a kapcsolt felekkel kötött jelentős ügyletek és megállapodások, valamint a szokásos üzletmeneten kívül eső jelentős ügyletek és megállapodások engedélyezésére és jóváhagyására kialakíthatott például a következők:

- figyelemmel kísérendő kontrollok ezen ügyletek és megállapodások engedélyezés és jóváhagyás céljából történő azonosítására;
- az ügyletek és megállapodások feltételeinek a vezetés, az irányítással megbízott személyek vagy adott esetben a tulajdonosok általi jóváhagyása.

A kapcsolt felekre vonatkozó információ iránti éberség fenntartása a nyilvántartások vagy dokumentumok áttekintésekor

A könyvvizsgáló által vizsgálható nyilvántartások vagy dokumentumok (Hiv.: 15. bekezdés)

A22. A könyvvizsgálat során a könyvvizsgáló olyan nyilvántartásokat vagy dokumentumokat vizsgálhat, amelyek információt nyújthatnak a kapcsolt felek közötti viszonyokról és ügyletekről, például:

- a könyvvizsgáló által harmadik féltől szerzett megerősítések (a banki és jogi megerősítéseken kívül)
- a gazdálkodó egység nyereségadó-bevallásai
- a gazdálkodó egység által a szabályozási szervek felé nyújtott információ
- részvénykönyvek a gazdálkodó egység vezető részvényeseinek azonosítása érdekében
- a vezetés és az irányítással megbízott személyek összeférhetetlenségre vonatkozó nyilatkozatai
- a gazdálkodó egység befektetéseinek és nyugdíjprogramjainak nyilvántartása
- a kulcspozícióban lévő vezetőkkel vagy az irányítással megbízott személyekkel kötött szerződések és megállapodások
- a szokásos üzletmenethez nem tartozó jelentős szerződések és megállapodások

KAPCSOLT FELEK

- a gazdálkodó egység szaktanácsadóitól származó konkrét számlák és levelezés
- a gazdálkodó egység által kötött életbiztosítási kötvények
- a gazdálkodó egység által az adott időszakban újratárgyalt jelentős szerződések
- belső auditorok jelentései
- a gazdálkodó egység értékpapír-felügyelet felé tett jelentéseivel kapcsolatos dokumentumok (például kibocsátási tájékoztatók).

Olyan megállapodások, amelyek korábban nem azonosított vagy közzé nem tett kapcsoló felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezését jelezhetik

A23. Egy megállapodás a gazdálkodó egység és egy vagy több egyéb fél között az alábbi célokból létrejött formális vagy informális megegyezést foglal magában:

- üzleti kapcsolat kialakítása a megfelelő eszközökön vagy struktúrákon keresztül
- bizonyos típusú ügyletek konkrét feltételekkel történő lebonyolítása
- megjelölt szolgáltatások vagy pénzügyi támogatás nyújtása.

Példák olyan megállapodásokra, amelyek a vezetés által korábban nem azonosított vagy a könyvvizsgálóval nem közölt kapcsoló felek közötti viszonyok vagy ügyletek létezését jelezhetik:

- egyéb felekkel létrehozott jogi személyiség nélküli személyegyesítő társaságokban fennálló részesedés
- bizonyos felek részére a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső feltételekkel történő szolgáltatásnyújtásra vonatkozó megállapodások
- garanciák és kezességek.

A szokásos üzletmeneten kívül eső jelentős ügyletek azonosítása (Hiv.: 16. bekezdés)

A24. A szokásos üzletmeneten kívül eső jelentős ügyletekre vonatkozó további információ beszerzése lehetővé teszi a könyvvizsgáló számára annak értékelését, hogy jelen vannak-e csalási kockázati tényezők, ha vannak ilyenek, és hogy azonosítsa a lényeges hibás állítás kockázatait azokban az esetekben, amikor a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek kapcsoló felekre vonatkozó követelményeket állapítanak meg.

A25. Lehetséges példák a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső ügyletekre:

- összetett tőke tranzakciók, mint például vállalati átszervezések vagy akvizíciók
- gyenge társasági jogszabályokkal rendelkező joghatóságokban offshore gazdálkodó egységekkel folytatott ügyletek
- a gazdálkodó egység részéről egy másik fél számára ingatlanok bérbeadása vagy menedzsmentszolgáltatások nyújtása ellenérték átadása nélkül

KAPCSOLT FELEK

- szokatlanul magas engedményeket vagy megtérüléseket tartalmazó értékesítési ügyletek
- körkörös megállapodásokat, például visszavásárlási kötelezettséget tartalmazó ügyletek
- olyan szerződések szerinti ügyletek, amelyek feltételeit lejárat előtt módosítják.

A szokásos üzletmeneten kívül eső jelentős ügyletek jellegének megismerése (Hiv.: 16. bekezdés (a) pont)

A26. A gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső jelentős ügyletek jellegével kapcsolatos interjú magában foglalja az ügyletek üzleti magyarázatának és azoknak a feltételeknek a megismerését, amelyekkel azokat kötötték.

Interjú készítése arra vonatkozóan, hogy kapcsolott felek érintettek lehetnek-e (Hiv.: 16. bekezdés (b) pont)

A27. Kapcsolott fél nemcsak azáltal lehet érintett a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső jelentős ügyletben, hogy az ügyletben részt vevő félként közvetlenül befolyásolja az ügyletet, hanem azáltal is, ha egy közvetítőn keresztül közvetetten befolyásolja azt. Az ilyen jellegű befolyás csalási kockázati tényező jelenlétét jelezheti.

A kapcsolott felekre vonatkozó információ megosztása a megbízásért felelős munkacsoporttal (Hiv.: 17. bekezdés)

A28. A kapcsolott felekre vonatkozó azon releváns információk közé, amelyek a megbízásért felelős munkacsoport tagjai között megoszthatók, például az alábbiak tartoznak:

- a gazdálkodó egység kapcsolott feleinek kiléte
- a kapcsolott felek közötti viszonyok és ügyletek jellege
- kapcsolott felek közötti olyan jelentős vagy összetett viszonyok vagy ügyletek, amelyek speciális könyvvizsgálati megfontolásokat igényelhetnek, különösen az olyan ügyletek, amelyekben a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek pénzügyileg érintettek.

A kapcsolott felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázatainak azonosítása és felmérése

Meghatározó befolyással rendelkező kapcsolott félhez kötődő csalási kockázati tényezők (Hiv.: 19. bekezdés)

A29. Csalási kockázati tényezőt jelent az, ha a vezetésben ellensúlyozó kontrollok nélkül egy személy vagy egy kis csoport dominál.²⁴ Kapcsolott fél által gyakorolt meghatározó befolyásra utaló jelzések közé tartoznak az alábbiak:

- A kapcsolott fél a vezetés vagy az irányítással megbízott személyek által hozott jelentős üzleti

²⁴ A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 1. számú függeléke.

KAPCSOLT FELEK

döntéseket vétőzött meg.

- A jelentős ügyleteket a kapcsolts félhez nyújtják be végső jóváhagyásra.
- A vezetés és az irányítással megbízott személyek között a kapcsolts fél által kezdeményezett üzleti javaslatokra vonatkozóan nincs vita vagy csekély vita van.
- A kapcsolts felet (vagy a kapcsolts fél közeli családtagját) érintő ügyleteket ritkán vizsgálják felül és hagyják jóvá független személyek.

Meghatározó befolyás állhat fenn néhány esetben akkor is, ha a kapcsolts fél vezető szerepet játszott a gazdálkodó egység alapításában és továbbra is vezető szerepet játszik a gazdálkodó egység vezetésében.

A30. Egyéb kockázati tényezők jelenléte esetén a meghatározó befolyással rendelkező kapcsolts fél létezése csalásból eredő lényeges hibás állítás jelentős kockázatait jelezheti. Például:

- A felső vezetés vagy a szaktanácsadók szokatlanul gyakori cserélődése a kapcsolts fél céljait szolgáló etikátlan vagy csalási szándékú üzleti gyakorlatra utalhat.
- Az üzleti közvetítők jelentős ügyletek céljából történő olyan alkalmazása, amely üzleti szempontból nem igazolható egyértelműen, arra utalhat, hogy a kapcsolts fél érdekeltséggel rendelkezhet ezen ügyletekben azáltal, hogy ezen közvetítőket csalási szándékkal irányítja.
- Annak bizonyítéka, hogy a kapcsolts fél nagymértékben részt vesz a számviteli politikák kiválasztásában vagy a jelentős becslések meghatározásában, vagy ezekbe túlzott mértékben beleszól, a beszámoló készítés során elkövetett csalás lehetőségére utalhat.

Válaszok a kapcsolts felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira (Hiv.: 20. bekezdés)

A31. Azoknak a további könyvvizsgálati eljárásoknak a jellege, ütemezése és terjedelme, amelyeket a könyvvizsgáló annak érdekében választhat, hogy választ adjon a kapcsolts felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás becsült kockázataira, ezen kockázatok jellegétől és a gazdálkodó egység körülményeitől függ.²⁵

A32. Példák olyan alapvető könyvvizsgálati eljárásokra, amelyeket a könyvvizsgáló abban az esetben hajthat végre, ha jelentős kockázatot mérte fel annak, hogy a vezetés bizonyos kapcsolts felek közötti ügyleteket (csalásból vagy hibából eredően) nem megfelelően, nem a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban számolt el vagy tett közzé:

- Az ügyletek konkrét aspektusainak közvetítőkkal, mint például bankokkal, jogi irodákkal, kezesekkel vagy ügynökökkel történő megerősítése vagy megvitatása, ahol ez megvalósítható és ezt jogszabály, szabályozás, vagy etikai szabályok nem tiltják.

²⁵ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard további útmutatást ad a további könyvvizsgálati eljárások jellegének, ütemezésének és terjedelmének mérlegelésével kapcsolatban. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard követelményeket állapít meg és útmutatást ad a csalásból eredő lényeges hibás állítás becsült kockázataira adandó megfelelő válaszokkal kapcsolatban.

KAPCSOLT FELEK

- A kapcsolt felekkel kötött ügyletek céljainak, konkrét feltételeinek vagy összegeinek megerősítése (ez a könyvvizsgálati eljárás kevésbé hatékony lehet azokban az esetekben, amikor a könyvvizsgáló úgy ítéli meg, hogy a gazdálkodó egység valószínűleg befolyásolja a kapcsolt feleket a könyvvizsgálónak adandó választ illetően).
 - Adott esetben a kapcsolt felek pénzügyi kimutatásainak vagy egyéb releváns pénzügyi információinak átolvasása, ha ezek rendelkezésre állnak, annak érdekében, hogy bizonyítékot szolgáltatassanak az ügyletek kapcsolt felek számviteli nyilvántartásaiban történő elszámolásáról.
- A33. Ha a könyvvizsgáló egy meghatározó befolyással rendelkező kapcsolt fél jelenlétének eredményeként csalásból eredő lényeges hibás állítás jelentős kockázatát mérte fel, a könyvvizsgáló a 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard általános követelményein kívül például az alábbi könyvvizsgálati eljárásokat hajthatja végre annak érdekében, hogy megismerje azokat az üzleti kapcsolatokat, amelyeket ezen kapcsolt fél hozhatott létre közvetlenül vagy közvetetten a gazdálkodó egységgel és hogy meghatározza a további megfelelő alapvető könyvvizsgálati eljárások szükségességét:
- interjúk készítése és megbeszélések folytatása a vezetéssel és az irányítással megbízott személyekkel
 - interjúk készítése a kapcsolt féllel
 - a kapcsolt féllel kötött jelentős szerződések vizsgálata
 - megfelelő háttér munka, mint például interneten vagy speciális külső üzleti információs adatbázisokban végzett keresés
 - a munkavállalók bizalmas figyelmeztető (whistle-blowing) jelentéseinek áttekintése azokban az esetekben, ahol ezeket megőrzik.
- A34. A könyvvizsgáló kockázatbecslési eljárásainak eredményeitől függően a könyvvizsgáló helyénvalónak tarthatja, hogy a gazdálkodó egység kapcsolt felek közötti viszonyok és ügyletek feletti kontrolljainak tesztelése nélkül szerezzen könyvvizsgálati bizonyítékot. Bizonyos körülmények között azonban előfordulhat, hogy csupán az alapvető könyvvizsgálati eljárásokból nem lehet elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezni a kapcsolt felek közötti viszonyokkal és ügyletekkel összefüggő lényeges hibás állítás kockázataira vonatkozóan. Például olyan esetekben, amikor a gazdálkodó egység és annak komponensei között számos csoporton belüli ügylet létezik és az ezen ügyletekre vonatkozó adatok jelentős részét elektronikus úton integrált rendszerben hozzák létre, rögzítik, dolgozzák fel vagy foglalják jelentésbe, a könyvvizsgáló azt állapíthatja meg, hogy nem lehet olyan hatékony alapvető vizsgálati eljárásokat tervezni, amelyek önmagukban elfogadhatóan alacsony szintre csökkentenék az ezen ügyletekkel kapcsolatos lényeges hibás állítás kockázatait. Ilyen esetben a 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard azon követelményének teljesítése során, hogy a könyvvizsgáló elegendő és megfelelő könyvvizsgálati bizonyítékot szerezzen a releváns kontrollok működési hatékonyságára,²⁶ a könyvvizsgáló számára követelmény, hogy tesztelje a gazdálkodó egység kapcsolt felek közötti viszonyokra és ügyletekre vonatkozó nyilvántartásának a teljessége és pontossága feletti kontrolljait.

²⁶ A 330. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard 8. bekezdésének (b) pontja.

KAPCSOLT FELEK

Korábban nem azonosított vagy közzé nem tett kapcsoló felek vagy kapcsoló felek közötti jelentős ügyletek azonosítása

Újonnan azonosított kapcsoló félre vonatkozó információ kommunikálása a megbízásért felelős munkacsoport felé (Hiv.: 22. bekezdés (a) pont)

- A35. A megbízásért felelős munkacsoport többi tagjának bármely újonnan azonosított kapcsoló félről történő azonnali tájékoztatása segítséget nyújt számukra annak meghatározásában, hogy ez az információ hatással van-e a már végrehajtott kockázatbecslési eljárások eredményeire és az azokból levont következtetésekre, beleértve azt, hogy szükséges-e újra felmérni a lényeges hibás állítás kockázatait.

Újonnan azonosított kapcsoló felekre vagy kapcsoló felek közötti jelentős ügyletekre vonatkozó alapvető vizsgálati eljárások (Hiv.: 22. bekezdés (c) pont)

- A36. Példák olyan alapvető könyvvizsgálati eljárásokra, amelyeket a könyvvizsgáló újonnan azonosított kapcsoló felekre vagy kapcsoló felek közötti jelentős ügyletekre vonatkozóan hajthat végre:

- Interjúk készítése a gazdálkodó egység újonnan azonosított kapcsoló felekkel fennálló viszonyainak jellegére vonatkozóan, beleértve (adott esetben és ha jogszabály, szabályozás, vagy etikai szabályok nem tiltják) a gazdálkodó egységen kívüli olyan felekkel készített interjúkat, akik feltételezhetően jelentős ismeretekkel rendelkeznek a gazdálkodó egységet és annak üzleti tevékenységét illetően, mint például jogi tanácsadók, legfontosabb megbízottak, fő képviselők, tanácsadók, kezesek vagy egyéb közeli üzleti partnerek.
- A számviteli nyilvántartások elemzésének végrehajtása az újonnan azonosított kapcsoló felekkel kötött ügyletek szempontjából. Az ilyen elemzést megkönnyítheti a számítógéppel támogatott könyvvizsgálati módszerek alkalmazása.
- Az újonnan azonosított kapcsoló felekkel kötött ügyletek feltételeinek ellenőrzése és annak értékelése, hogy az ügyleteket a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban megfelelően számolták-e el és tették-e közzé.

A közzététel vezetés általi szándékos elmulasztása (Hiv.: 22. bekezdés (e) pont)

- A37. A 240. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standardban a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálata során a könyvvizsgáló csalással kapcsolatos felelősségére vonatkozó követelmények és útmutatás relevánsak azokban az esetekben, amikor úgy tűnik, hogy a vezetés szándékosan nem közölte a könyvvizsgálóval a kapcsoló feleket vagy a kapcsoló felek közötti jelentős ügyleteket. A könyvvizsgáló azt is mérlegelheti, hogy szükséges-e újra értékelni a vezetés által a könyvvizsgáló interjúira adott válaszok és a vezetés által a könyvvizsgáló felé tett nyilatkozatok megbízhatóságát.

A kapcsoló felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső azonosított jelentős ügyletek

A kapcsoló felek közötti jelentős ügyletek üzleti magyarázatának értékelése (Hiv.: 23. bekezdés)

KAPCSOLT FELEK

A38. Kapcsolt felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső jelentős ügylet üzleti magyarázatának értékelése során a könyvvizsgáló az alábbiakat mérlegelheti:

- Azt, hogy az ügylet:
 - túlságosan összetett-e (például egy konszolidált csoporton belül több kapcsolt felet érinthet)
 - szokatlan kereskedelmi feltételekkel, mint például szokatlan árakkal, kamatlábakkal, garanciákkal és törlesztési feltételekkel rendelkezik-e
 - előfordulására hiányzik-e a nyilvánvaló logikus üzleti indok
 - érint-e korábban nem azonosított kapcsolt feleket
 - feldolgozása szokatlan módon történik-e.
- Azt, hogy a vezetés megbeszélte-e az ilyen ügylet jellegét és elszámolását az irányítással megbízott személyekkel.
- Azt, hogy a vezetés nagyobb hangsúlyt fektet-e egy bizonyos számviteli kezelésre, ahelyett, hogy megfelelő mértékben figyelembe venné az ügylet mögöttes gazdasági jellemzőit.

Ha a vezetés által adott magyarázatok lényeges ellentmondásban vannak a kapcsolt felek közötti ügylet feltételeivel, a könyvvizsgáló számára az 500. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standarddal összhangban követelmény az,²⁷ hogy mérlegelje a vezetés egyéb jelentős kérdésekkel kapcsolatos magyarázatainak és nyilatkozatainak megbízhatóságát.

A39. A könyvvizsgáló megkísérelheti az ilyen ügylet üzleti magyarázatának a kapcsolt fél szemszögéből történő megismerését is, mivel ez segíthet a könyvvizsgálónak abban, hogy jobban megértse az ügylet gazdasági realitását és azt, hogy miért valósult meg. A kapcsolt fél szemszögéből megismert, az annak üzleti tevékenységével ellentmondónak tűnő üzleti magyarázat csalási kockázati tényezőt testesíthet meg.

Kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek engedélyezése és jóváhagyása (Hiv.: 23. bekezdés (b) pont)

A40. A kapcsolt felek közötti jelentős, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső ügyleteknek a vezetés, az irányítással megbízott személyek, vagy adott esetben a tulajdonosok általi engedélyezése és jóváhagyása könyvvizsgálati bizonyítékot nyújthat arról, hogy ezeket a gazdálkodó egység megfelelő szintjein megfelelően mérlegelték és hogy azok feltételeit a pénzügyi kimutatások megfelelően tükrözik. Ha vannak ilyen jellegű ügyletek, amelyek nem képezték engedélyezés és jóváhagyás tárgyát, az a vezetéssel vagy az irányítással megbízott személyekkel folytatott megbeszélések alapján racionális magyarázat hiányában hibából vagy csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatait jelezheti. Ilyen körülmények között szükséges lehet, hogy a könyvvizsgáló éberséget tanúsítson a hasonló jellegű egyéb ügyletek iránt. Az engedélyezés és a jóváhagyás önmagában azonban lehet, hogy nem elegendő az arra vonatkozó következtetés levonásához, hogy nem állnak fenn a csalásból eredő lényeges hibás állítás kockázatai, mert lehet, hogy az engedélyezés és a jóváhagyás nem hatékony, ha a kapcsolt felek összejátszottak vagy ha a gazdálkodó egység a kapcsolt fél meghatározó befolyása alatt áll.

²⁷ Az 500. témaszámú, „Könyvvizsgálati bizonyítékok” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdése.

KAPCSOLT FELEK

Kisebb gazdálkodó egységekre jellemző szempontok

- A41. Egy kisebb gazdálkodó egységnél lehet, hogy nincsenek meg a különböző jogkörök és jóváhagyási szintek által biztosított, nagyobb gazdálkodó egységgel megegyező kontrollok. Ennek megfelelően a kisebb gazdálkodó egység könyvvizsgálatakor lehet, hogy a könyvvizsgáló kevésbé támaszkodik az engedélyezésre és a jóváhagyásra a kapcsolt felek közötti, a gazdálkodó egység szokásos üzletmenetén kívül eső jelentős ügyletek érvényességére vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték megszerzése érdekében. Ehelyett a könyvvizsgáló egyéb könyvvizsgálati eljárások végrehajtását, mint például a releváns dokumentumok vizsgálatát, az ügyletek konkrét vonatkozásainak releváns felekkel történő megerősítését vagy a tulajdonos-vezető ügyletekben való érintettségének megfigyelését mérlegelheti.

Az arra vonatkozó állítások, hogy a kapcsolt felek közötti ügyleteket a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyleteknek megfelelő feltételekkel kötötték meg (Hiv.: 24. bekezdés)

- A42. Bár lehet, hogy könnyen hozzáférhető az arra vonatkozó könyvvizsgálati bizonyíték, hogy a kapcsolt felek közötti ügyletben alkalmazott ár hogyan viszonyul egy szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított hasonló ügyletben alkalmazott árhoz, rendszerint gyakorlati nehézségek adódnak, amelyek korlátozzák azt, hogy a könyvvizsgáló könyvvizsgálati bizonyítékot tudjon szerezni arra vonatkozóan, hogy az ügylet minden egyéb vonatkozása a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletnek felel meg. Például annak ellenére, hogy a könyvvizsgáló lehet, hogy meg tudja erősíteni, hogy egy kapcsolt felek közötti ügylet piaci áron bonyolítottak le, kivitelezhetetlen lehet annak megerősítése, hogy az ügylet egyéb feltételei (mint például a hitelfeltételek, a függő tételek és a sajátos díjak) megfelelnek-e azoknak, amelyekben független felek állapotok volna meg. Ennek megfelelően felmerülhet olyan kockázat, hogy a vezetés arra vonatkozó állítása, hogy egy kapcsolt felek közötti ügylet szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletnek megfelelő feltételekkel kötötték meg, lényeges hibás állításokat tartalmazhat.
- A43. A pénzügyi kimutatások elkészítése szükségessé teszi a vezetés számára az arra vonatkozó állítás alátámasztását, hogy egy kapcsolt felek közötti ügylet a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletnek megfelelő feltételekkel kötötték meg. Az állítás vezetés általi alátámasztása az alábbiakat tartalmazhatja:
- a kapcsolt felek közötti ügylet feltételeinek egy vagy több független féllel kötött azonos vagy hasonló ügylettel történő összehasonlítása;
 - külső szakértő megbízása piaci érték meghatározásával és az ügylet piaci feltételeinek megerősítésével;
 - az ügylet feltételeinek nyílt piacon kötött, nagyjából hasonló ügyletek ismert piaci feltételeivel történő összehasonlítása.
- A44. Az állítás vezetés általi alátámasztásának értékelése az alábbiak közül egy vagy több lépést foglalhat magában:
- annak mérlegelése, hogy az állítás vezetés általi alátámasztásának folyamata megfelelő-e;
 - az állítást alátámasztó belső vagy külső adatok forrásának ellenőrzése és az adatok tesztelése azok pontosságának, teljességének és relevanciájának meghatározása érdekében;

KAPCSOLT FELEK

- bármely olyan jelentős feltételezés ésszerűségének értékelése, amelyre az állítás alapul.
- A45. Néhány pénzügyi beszámolási keretelv előírja azoknak a kapcsolott felek közötti ügyleteknek a közzétételét, amelyeket nem szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletnek megfelelő feltételekkel kötöttek meg. Ezen körülmények között, ha a vezetés egy kapcsolott felek közötti ügyletet nem tett közzé a pénzügyi kimutatásokban, az arra vonatkozó hallgatóságos állítás lehet, hogy az ügyletet a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletnek megfelelő feltételekkel kötötték meg.

Azonosított kapcsolott felek közötti viszonyok és ügyletek elszámolásának és közzétételének értékelése

Lényegességi megfontolások a hibás állítások értékelése során (Hiv.: 25. bekezdés)

- A46. A 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard előírja a könyvvizsgáló számára, hogy a hibás állítás lényegességének értékelése során a hibás állításnak mind a nagyságát, mind a jellegét, és az előfordulásának adott körülményeit is vegye figyelembe.²⁸ Az ügylet jelentősége a pénzügyi kimutatások felhasználói számára lehet, hogy nem egyedül az ügylet kimutatott összegétől, hanem egyéb konkrét releváns tényezőktől, mint például a kapcsolott felek közötti viszony jellegétől is függ.

A kapcsolott felekre vonatkozó közzétételek értékelése (Hiv.: 25. bekezdés (a) pont)

- A47. A kapcsolott felekre vonatkozó közzétételeknek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvek közzétételi követelményei összefüggésében történő értékelése annak mérlegelését jelenti, hogy a gazdálkodó egység kapcsolott felekkel fennálló viszonyaival és ügyleteivel kapcsolatos tényeket és körülményeket megfelelően összegezték és mutatták-e be annak érdekében, hogy a közzétételek érthetőek legyenek. Lehet, hogy a kapcsolott felek közötti ügyletekre vonatkozó közzétételek nem érthetőek, ha:
- (a) az ügyletek üzleti magyarázata és a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatásai nem világosak vagy hibás állításokat tartalmaznak; vagy
 - (b) az ügyletek fő feltételeit vagy az azok megértéséhez fontos egyéb elemeit nem megfelelően tették közzé.

Írásbeli nyilatkozatok (Hiv.: 26. bekezdés)

- A48. Olyan körülmények, amelyek között helyénvaló lehet írásbeli nyilatkozatokat beszerezni az irányítással megbízott személyektől:
- ha ők olyan konkrét kapcsolott felek közötti ügyletet hagytak jóvá, amelyek (a) lényeges hatással vannak a pénzügyi kimutatásokra vagy (b) a vezetést érintik;

²⁸ A 450. témaszámú, „A könyvvizsgálat során azonosított hibás állítások értékelése” című nemzetközi könyvvizsgálati standard 11. bekezdésének (a) pontja. A 450. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A16. bekezdése útmutatást ad azokról a körülményekről, amelyek hatással lehetnek a hibás állítás értékelésére.

KAPCSOLT FELEK

- ha bizonyos kapcsolt felek közötti ügyletek részleteire vonatkozóan konkrét szóbeli nyilatkozatokat tettek a könyvvizsgáló felé;
- ha pénzügyi vagy egyéb érdekeltséggel rendelkeznek a kapcsolt felekben vagy a kapcsolt felek közötti ügyletekben.

A49. A könyvvizsgáló dönthet úgy is, hogy írásbeli nyilatkozatokat szerez be a vezetés által esetleg tett konkrét állításokra vonatkozóan, mint például olyan nyilatkozatot, hogy konkrét kapcsolt felek közötti ügyletek nem tartalmaznak közzé nem tett mellékmegállapodásokat.

Kommunikáció az irányítással megbízott személyekkel(Hiv.: 27. bekezdés)

A50. A könyvvizsgálat során a gazdálkodó egység kapcsolt feleivel összefüggésben felmerülő jelentős kérdések kommunikálása²⁹ segít a könyvvizsgálónak ezen kérdések jellegével és megoldásával kapcsolatban közös álláspontot kialakítani az irányítással megbízott személyekkel. Példák a kapcsolt felekkel összefüggő jelentős kérdésekre:

- Kapcsolt felek vagy kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek vezetés által a könyvvizsgáló felé történő közlésének (szándékos vagy nem szándékos) elmulasztása, ami az irányítással megbízott személyek figyelmét olyan kapcsolt felek közötti jelentős viszonyokra és ügyletekre hívhatja fel, amelyről korábban esetleg nem volt tudomásuk.
- Nem megfelelően engedélyezett és jóváhagyott kapcsolt felek közötti jelentős ügyletek azonosítása, ami csalás gyanúját vetheti fel.
- A vezetéssel szemben a kapcsolt felek közötti jelentős ügyleteknek a vonatkozó pénzügyi beszámolási keretelvekkel összhangban történő elszámolására és közzétételére vonatkozóan fennálló nézeteltérés.
- Kapcsolt felek közötti bizonyos típusú ügyleteket tiltó vagy korlátozó vonatkozó jogszabálynak vagy szabályozásoknak való meg nem felelés.
- A gazdálkodó egységet végső soron ellenőrző fél azonosítása során felmerülő nehézségek.

²⁹ A 230. témaszámú nemzetközi könyvvizsgálati standard A8. bekezdése további útmutatást ad a könyvvizsgálat során felmerülő jelentős kérdések jellegével kapcsolatban.



International Federation of Accountants

545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, NY 10017 USA
Tel +1 (212) 286-9344 Fax +1 (212) 286-9570 www.ifac.org